



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№3 | 2017

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Новации бухгалтерского учета амортизации основных средств
с. 9
- Формирование эффективной учетной системы по центрам ответственности на промышленном предприятии
с. 23
- Практика распространения нефинансовых отчетов компаний как способ формирования их конкурентных преимуществ
с. 29
- Основные направления политики формирования и развития кадрового потенциала бизнес-компании
с. 42

20 лет
ИПБ России



2017 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролик Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Россия, Ижевск

АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович, председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики (канд. экон. наук), конференц-шар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР RM», доктор экономики (канд. экон. наук), конференц-шар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета, Россия, Оренбург

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа, аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Россия, Архангельск

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославич, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Россия, Санкт-Петербург

ТЕМРИН Сергей Борисович, канд. экон. наук, директор аудиторской компании «Консепт», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Россия, Новосибирск

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР RM», Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila KHORUZHIIY, Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolik ALBOROV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

Nurlan ALIMBETOV, Chairman of the board of professional organization of accountants "The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan", Republic of Kazakhstan, Almaty

Vitaly IVASHKEVICH, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan

Igor BALAN, Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Lilia GRIGOROI, Phd in Economics, president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «АСАР RM», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Valery KOVALEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg

Nikolay LABYNTSEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

Efim MIZIKOVSKIY, Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod

Svetlana PANKOVA, Doctor of Economics, professor, the Dean of the finance and economics faculty of Orenburg State University, Russia, Orenburg

Olga ROZHNOVA, Doctor of Economics, professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

Tatyana ROGULENKO, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow

Vladimir SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, Professor, Senior Scientific Researcher in the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for Integrated Study of the Arctic Region of the RAS, Russia, Arkhangelsk

Viatcheslav SOKOLOV, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg

Sergey TEMRIN, Phd in Economics, director of audit company "Concept", editor-in-chief of journal "Buhgalterskie i nalogovy konsultatsii", Republic of Moldova, Chisinau

Alexandr SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk

Marina SHELARU, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «АСАР RM», Republic of Moldova, Chisinau

Accounting, statistics

- 9 Innovations in the Accounting Depreciation of Fixed Assets
A. Bazhenov, T. Kosinets
- 12 Teaching Accounting: Practical and (or) Methodological Approach (based on discussions in the late 19th – early 20th centuries)
I. Lvova
- 18 Techniques of Financial and Economic Audit for Detecting the Embezzlement of Budget Funds
E. Mizikovskiy, E. Igonina
- 23 Creating Effective Accounting System for Responsibility Centers at the Industrial Enterprises
P. Luidmila, S. Alimov, M. Alimova
- 29 Practice of Non-Financial Reports Distribution as a Way of Creating Companies' Competitive Advantages
M. Pyatov, T. Solovej

Economics and management of the national economy

- 42 Main Trends in the Human Resources Development Policy
N. Akulova, D. Ryakhovskiy

В ИПБ России

- 2 Новости
- 6 II Всероссийская студенческая олимпиада по бухгалтерскому учету им. Я.В. Соколова

Бухгалтерский учет, статистика

- 9 Новации бухгалтерского учета амортизации основных средств
А.А. Баженов, Т.В. Косинец
- 12 Преподавание бухгалтерского учета: практический и (или) методический подход (по материалам дискуссий конца XIX – начала XX веков)
И.Н. Львова
- 18 Способы и приемы финансово-экономической ревизии при выявлении хищений бюджетных средств
Е.А. Мизиковский, Е.С. Игонина
- 23 Формирование эффективной учетной системы по центрам ответственности на промышленном предприятии
Л.В. Попова, С.А. Алимов, М.С. Алимова
- 29 Практика распространения нефинансовых отчетов компаний как способ формирования их конкурентных преимуществ
М.Л. Пятков, Т.Н. Соловей

Экономика и управление народным хозяйством

- 42 Основные направления политики формирования и развития кадрового потенциала бизнес-компании
Н.Г. Акулова, Д.И. Ряховский

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77–54080 от 8 мая 2013 года выдано Роскомнадзором

Учредитель:
НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», тел. (495) 720–54–55

Адрес: 125009, Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная подготовка, препресс ООО «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор Н.В. Иволгина

Подписано в печать 07.06.2017.

Формат 60 x 90/8.

Тираж 3 500.

Отпечатано в России

Подписной индекс по каталогу «Пресса России»: 14257 – на полугодие, 25775 – на год

Журнал включен в систему Российского индекса научного цитирования

Журнал включен в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук (действует с 1 декабря 2015 года)

Новости

Коллективу ИПБ России объявлена благодарность министра финансов РФ

За активное содействие Министерству финансов РФ в сфере реализации его функций и полномочий по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленной сфере деятельности коллективу Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России объявлена благодарность министра финансов РФ А.Г. Силуанова.



Л.И. Хоружий приняла участие в Международном экономическом симпозиуме – 2017

20–22 апреля 2017 года в Санкт-Петербургском государственном университете проходил Международный экономический симпозиум – 2017. Президент ИПБ России **Л.И. Хоружий** приняла участие в дискуссиях, состоявшихся на площадках симпозиума.

Выступая с приветственным словом на открытии симпозиума, Л.И. Хоружий отметила, что ИПБ России всесторонне поддерживает инициативу Санкт-Петербургского государственного университета по проведению Международного экономического симпозиума, переоценить значение которого невозможно. По ее словам, только открытый диалог и консолидированные усилия представителей научной общественности, бизнес-сообщества, государственных структур

и профессиональных организаций являются залогом качественного преобразования современной экономики.

В рамках дискуссионной панели «Бухгалтерский учет в современной экономике: состояние, вызовы, проблемы» Л.И. Хоружий затронула вопрос о проблемах подготовки бухгалтерских кадров. По ее мнению, нынешние выпускники, которые приходят в бухгалтерские службы, не обладают системным пониманием предмета своей деятельности, не умеют работать с нормативными документами, применять их на практике, оказываются неспособными самостоятельно находить обоснованные решения в спорных ситуациях, разрабатывать внутренние организационно-распорядительные документы. Им трудно выступать в роли руководителя даже низового звена, поскольку их знания по управлению бухгалтерской службой не выходят за рамки основ общего менеджмента.

На IV Международной научной конференции – Соколовских чтениях «Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее» Л.И. Хоружий выступила с докладом «Квалификация бухгалтерских кадров: эволюция и перспективы». Из него следует, что «совершенствование технологии подготовки кадров должно включать, с одной стороны, увеличение времени практических занятий, направленных на развитие и закрепление умений. Необходимо использовать различные формы практических занятий. При



этом приоритет должен отдаваться либо реальным, либо модельным, но максимально приближенным к реальным условиям практической деятельности.

С другой стороны, необходимо качественно изменить теоретическую подготовку, отдав предпочтение учетно-аналитическим дисциплинам. Преподавание этих дисциплин должно быть системным, обеспечивающим понимание студентами причинно-следственных связей в учетном процессе и методологических основ раскрытия информации в отчетности».

Решения, принятые Президентским советом ИПБ России

27 апреля и 25 мая 2017 года состоялись заседания Президентского совета ИПБ России, на которых, в частности, рассматривались вопросы о принятии новых и внесении изменений в действующие документы ИПБ России. Так, на заседании, состоявшемся 27 апреля, принято решение о внесении изменений в Положение об аттестации и утверждении положения о Всероссийском конкурсе на звание «Лучший бухгалтер России» и состава Центрального конкурсного совета. 25 мая Президентский совет принял решение о внесении изменений в документы ИПБ России по профессионально-общественной аккредитации образовательных программ. С информацией об этих документах можно ознакомиться на сайте ИПБ России (www.ipbr.org).

На заседаниях также рассматривались вопросы о награждении наградами ИПБ России. За значительный вклад в развитие бухгалтерской профессии звание «Почетный член ИПБ России» (с одновременным награждением Знаком «Почетный член ИПБ России») присвоено:

- **Елене Александровне Васильевой**, заместителю Председателя Правления — главному бухгалтеру ОАО «Газпром»;
- **Николаю Александровичу Лебедеву**, директору Ярославского ТИПБ, члену Президентского совета ИПБ России;
- **Александрю Арсеньевичу Шапошникову**, члену Президентского совета ИПБ России;
- **Михаилу Исааковичу Кутеру**, заведующему кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета.

Кроме того, рассматривались вопросы о вручении орденов, медалей, почетных



Е.И. Копосова, директор ИПБ России, Л.И. Хоружий, президент ИПБ России, М.И. Кутер, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета

грамот и благодарностей ИПБ России, о приеме в члены и исключении из членов ИПБ России, об аккредитации центров подготовки и др.

40-й ежегодный конгресс Европейской ассоциации бухгалтеров

10–12 мая 2017 года в городе Валенсия (Испания) базе Университета Валенсии (the University of Valencia) прошел 40-й ежегодный конгресс Европейской ассоциации бухгалтеров (European Accounting Association, EAA). Президент ИПБ России **Л.И. Хоружий** и директор ИПБ России **Е.И. Копосова** приняли участие в этом мероприятии.

Конгресс Европейской ассоциации бухгалтеров – это уникальная возможность поделиться своими исследованиями и перенять опыт коллег в области управленческого и бухгалтерского учета. Кроме того, конгресс является площадкой для дружеских встреч и общения с коллегами из разных стран, для проведения совместных научно-исследовательских проектов, а также для ознакомления с европейскими тенденциями в области образования и исследовательской деятельности.

Ежегодно в конгрессе принимают участие от 1100 до 1400 делегатов из разных стран, на параллельных секциях и научных форумах обсуждается около 800 докладов. В этом году в рамках конгресса прошли такие мероприятия, как форум для аспирантов в области бухгалтерского учета и обучающий мастер-класс по МСФО.

Обзор весенне-летних новаций – 2017: право, бухучет, налогообложение

16–18 мая 2017 года в Ялте ИПБ России провел Межрегиональную конференцию «Обзор весенне-летних новаций – 2017: право, бухучет, налогообложение». Основным спикером конференции стала **О.А. Бондаренко**, ведущий специалист консультационного центра «Ависта консалтинг», канд. юрид. наук, доцент, аудитор, налоговый консультант, член Научно-экспертного и Учебно-методического совета Палаты налоговых консультантов России, аттестованный преподаватель ИПБ России и ПНК РФ.

На открытии конференции выступила директор ИПБ России **Е.И. Копосова**. Она рассказала участникам о тенденциях развития аттестации профессиональных бухгалтеров и пригласила их на Конгресс – 2017 (28–29 ноября), который в этом году посвящен 20-летию института.

В свою очередь, участники мероприятия, среди которых были члены ИПБ России из Новосибирска, Томска, Евпатории, Астрахани и многих других городов, предложили сделать межрегиональную конференцию в Ялте ежегодной. Руководство ИПБ России поддержало эту идею.

По итогам конференции было получено множество положительных отзывов. Участники говорили о высоком качестве организации, мастерстве лектора, благодарили за материалы, которые лектор разослал участникам в электронном виде.

Акции и скидки для членов ИПБ России

В личном кабинете действительного члена ИПБ России создан **новый раздел «Акции и скидки»**. В нем будет размещаться информация о льготных условиях и скидках, которые своим членам предоставляют институт и его партнеры.

Члены ИПБ России могут участвовать в профессиональных мероприятиях, приобретать полезную литературу, подписку на периодические издания и программные продукты по специальным ценам. Следите за новостями!

Фотоконкурс «ИПБ России – 20 лет!»

В рамках празднования юбилея ИПБ России объявляет еще один масштабный фотоконкурс **«ИПБ России – 20 лет!»**, в котором могут принять участие только действительные члены ИПБ России.

Главный приз за 1-е место – планшет.

Приз за 2-е, 3-е, 4-е места – бесплатное участие в Конгрессе профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2017, который пройдет 28–29 ноября 2017 года в Москве, и в торжественном приеме, который состоится 29 ноября.

Приз за 5-е, 6-е, 7-е места – бесплатное участие в Конгрессе профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2017.

Фотографии призеров, а также фотографии, не занявшие призовые места, но набравшие большое количество голосов, будут размещены на выставке, организуемой в рамках Конгресса профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2017.

Присланные работы должны соответствовать тематике конкурса: быть посвящены 20-летию юбилею ИПБ России.

Включите креатив и сделайте творческие снимки. Например, вы можете поздравить ИПБ России всем коллективом или за вас это могут сделать ваши домашние питомцы. Вы можете передать нам привет, отдыхая на тропическом острове, или с горных вершин, гуляя по уютным улочкам маленьких городков, или на лоне природы.

Мы также будем рады теплым поздравлениям, сделанным в кругу семьи. Спросите совета у своих детей, это самые главные выдумщики, уж они вам точно напридумывают! Сделайте участие в конкурсе веселым развлечением!



ЮБИЛЕЙНЫЙ КОНГРЕСС

ИНСТИТУТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

МОСКВА 

28-29 НОЯБРЯ 2017 ГОДА



На конгрессе выступят:

Татьяна Александровна
ШНАЙДЕРМАН

Ольга Анатольевна
БОНДАРЕНКО

Надежда Степановна
ЧАМКИНА

Татьяна Леонидовна
КРУТЯКОВА

Татьяна Степановна
СМИРНОВА

Марина Аркадьевна
КЛИМОВА

Сертификаты
о повышении
профуровня
(40 часов)

РОЗЫГРЫШ ПРИЗОВ!

20 призов
по **20 000** руб.

Доступ
к вебинарам
по самым
актуальным темам

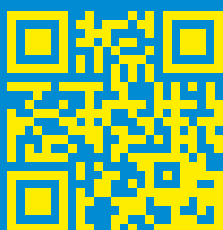
Стоимость участия в конгрессе – 12 500 руб.

Членам ИПБ России предоставляется **скидка 20%**.

Ждем вас во Дворце культуры МГТУ им. Н.Э. Баумана!
(Москва, Рубцовская набережная, д. 2/18).

20 лет
ИПБ России

Будь профессионалом!



тел. +7 (495) 720 54 55



congress@ipbr.org



www.ipbr.org

II Всероссийская студенческая олимпиада по бухгалтерскому учету им. Я.В. Соколова

19-20 апреля 2017 года ИПБ России совместно с Санкт-Петербургским государственным экономическим университетом (СПбГЭУ) провели в Санкт-Петербурге II Всероссийскую студенческую олимпиаду по бухгалтерскому учету имени Я.В. Соколова. Олимпиада собрала более 300 студентов бакалавриата (направления «Экономика» и «Менеджмент») и магистратуры (направления «Экономика», «Финансы и кредит» и «Менеджмент») из разных городов России.



Торжественная церемония открытия олимпиады состоялась в конференц-зале СПбГЭУ. Со словами приветствия к участникам обратились представители организаторов и партнеров олимпиады. Директор ИПБ России Е.И. Копосова в своем выступлении отметила, что отрадно видеть, как развивается

олимпиада: из городского мероприятия она превратилась в проект всероссийского масштаба.

После церемонии открытия участники приступили к решению сложных конкурсных задач. Студенты должны были в первом туре продемонстрировать свои знания теории учета, финансового учета и отчетности, системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, а во втором – решить три задачи, направленные на проверку навыков по учету активов, обязательств и капитала, доходов и расходов, а также по составлению финансовой отчетности.

20 апреля жюри объявило победителей. В личном первенстве I место заняла **Мария Васильевна Ступина** (Санкт-Петербургский государственный университет). II место разделили **Диана Александровна Худякова** (Тамбовский государственный университет имени Г.Р. Державина) и **Анжелика Алексеевна Антон** (Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого). На III месте – **Анастасия Андреевна Шемчук** (Санкт-Петербургский государственный аграрный университет), **Натали Мерабиевна Марабаева** (Южно-Уральский государственный университет (Национальный исследовательский университет)) и **Антонина Сергеевна Малашок** (Санкт-Петербургский государственный экономический университет).

В командном первенстве победителями стали:

- **I место** – команда Санкт-Петербургского политехнического университета Петра Великого – Анжелика



Алексеевна Антон, Виктория Андреевна Чувилина и Любовь Александровна Михайлова;

- **II место** – команда Санкт-Петербургского государственного университета – Мария Васильевна Ступина, Мария Андреевна Хмелинина и Евгения Игоревна Морозова;
- **III место** – команда Южно-Уральского государственного университета (Национальный исследовательский университет) – Натали Мерабиевна Марбаева, Алёна Игоревна Щербинина и Регина Юрьевна Фокина.

Победители получили памятные подарки и ценные призы от ИПБ России, а также от партнеров и спонсоров олимпиады. Так, Мария Ступина, занявшая первое место в личном зачете, стала обладательницей сертификата на стипендию имени первого президента Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России Я.В. Соколова в размере 60000 руб. Эта стипендия была учреждена ИПБ России в 2015 году для поощрения студентов, достигших наибольших успехов в изучении бухгалтерского учета.

Победители в личном первенстве, занявшие вторые и третьи места, получили от ИПБ России смартфоны Samsung последнего поколения. Каждый победитель, включая призеров командного первенства, также получил комплект для подготовки к аттестации профессиональных бухгалтеров ИПБ России.

В рамках II Всероссийской студенческой олимпиады по бухгалтерскому учету им. Я.В. Соколова состоялся I Международный студенческий коллоквиум по бухгалтерскому учету, анализу и аудиту. Предметными областями коллоквиума были объявлены «История учета, анализа и аудита» и «Учет, анализ и аудит XXI века». 26 мая участники коллоквиума представили (онлайн) свои эссе, отобранные жюри.

По итогам коллоквиума победителями стали:

I место

- **Евгения Игоревна Морозова** (Санкт-Петербургский государственный университет). Эссе «Анализ концепций применения МСФО», руководитель – С.Н. Карельская, доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета (СПбГУ);



II место

- **Анастасия Викторовна Карпова** (Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления). Эссе «Принцип отбора фактов хозяйственной жизни с целью выявления признаков мнимости и притворности», руководитель – Т.М. Алдарова, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение» Восточно-Сибирского государственного университета технологий и управления;
- **Юлия Сергеевна Гиржева** (Севастопольский государственный университет). Эссе «Разработка методики анализа экономической безопасности предприятия», руководитель – И.В. Березина, старший преподаватель Севастопольского государственного университета;




III место

- **Александра Андреевна Агарко** (Новосибирский государственный технический университет). Эссе «Перспективы гармонизации национальных стандартов аудита в ЕАЭС», руководитель – Б.А. Аманжолова, заведующая кафедрой, докт. экон. наук, профессор Новосибирского государственного технического университета;
- **Татьяна Леонидовна Митрофанова** (Уральский федеральный университет имени первого президента России Б.Н. Ельцина). Эссе «Оптимальный уровень существенности как признак профессионализма современного аудитора», руководитель – Л.В. Юрьева, профессор кафедры учета, анализа и аудита Уральского федерального университета имени первого президента России Б.Н. Ельцина;
- **Евгения Викторовна Петрова** (Алматинская академия экономики и статистики). Эссе «Реформирование бухгалтерского учета и финансовой



ответственности в бюджетных организациях Казахстана», руководитель – А. Ж. Танжарикова, исполняющая обязанности доцента Алматинской академии экономики и статистики.

Победители коллоквиума награждены дипломами ИПБ России I, II и III степеней.

ИПБ России поздравляет победителей и участников олимпиады и коллоквиума и благодарит Санкт-Петербургский государственный экономический университет за прекрасную организацию мероприятия, а партнеров и спонсоров олимпиады за активную поддержку и сотрудничество! 



ВАК 08.00.12

Новации бухгалтерского учета амортизации основных средств

Innovations in the Accounting Depreciation of Fixed Assets

Владимирский государственный университет имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых, Россия, Владимир

Александр Александрович Баженов

канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, финансы и сервис», докторант Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского
e-mail: bazhenov@audit-professional.ru

Татьяна Владимировна Косинец

канд. пед. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, финансы и сервис»
e-mail: kosinetstatiana@mail.ru
600005, Россия, г. Владимир, ул. Горького, д. 79, ауд. 211-б. Тел. +7 (4922) 47-77-43.

Аннотация. В статье, предметом которой является законодательство в сфере бухгалтерского учета основных средств, представлен новый подход к учету амортизации. Теоретико-методологическое и практическое значение выводов состоит в том, что учет амортизации, соотношение срока полезного использования и срока начисления амортизации могут быть пересмотрены с учетом экономического смысла амортизационных отчислений.

Ключевые слова: амортизация; основные средства; запас; месяц; счет; срок; использование; объект.

Вопросы формирования учетно-информационного пространства организаций в отношении объектов основных средств в настоящее время представляют собой довольно устойчивую архитектуру. Это значит, что существующие нормы действующего законодательства в части учета основных средств являются довольно устойчивыми и не подвергаются сомнению и пересмотру. Кроме того, известные специалисты в области бухгалтерского учета существующие положения бухгалтерского учета основных средств полностью поддерживают и никак не опровергают [4, 8, 9, 10].

Кроме того, существующие относительно свежие публикации, касающиеся учета сумм начисленной амортизации по основным средствам, не изменяют сформированные догмы [1, 3, 7].

Вместе с тем анализ действующей нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету позволяет несколько скорректировать обыденные

Vladimir State University Named after Alexander and Nikolay Stoletovs, Russia, Vladimir

Alexander Bazhenov

PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting, Finance and Service Department, Doctoral Candidate of the Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod

e-mail: bazhenov@audit-professional.ru

Tatiana Kosinets

PhD in Pedagogic Sciences, Associate Professor of the Accounting, Finance and Service Department
e-mail: kosinetstatiana@mail.ru
Aud. 211-b, 79, Gorkogo str., Vladimir, Russia, 600005.
Phone +7 (4922) 47-77-43.

Abstract. The subject of this article is the legislation in the asset accounting. The authors present a new approach to the accounting depreciation. Theoretical, methodological and practical significance of the research resides in the fact that depreciation accounting as well as the ratio of useful life and depreciation period may be revised in the light of the economic substance of depreciation.

Keywords: depreciation; fixed assets; margin; month; account; timeline; usage; object.

представления об учете основных средств, в частности, в вопросах учета начисления амортизации, а также соотношения срока полезного использования и срока начисления амортизации.

Так, пунктом 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹ предусмотрено, что: «по степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- в эксплуатации;
- в запасе (резерве);
- в ремонте;
- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации;
- на консервации».

Соответственно приобретение активов в силу технологических особенностей может предполагать

¹Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010).

их принятие на учет в состав основных средств в запас (резерв).

Но в данной ситуации объект основных средств, принятый в запас (резерв), какое-то время может не эксплуатироваться в силу технологических особенностей производства, однако в соответствии с пунктом 61 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹ по такому объекту необходимо начислять амортизацию: «Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, включая находящегося в запасе (резерве), и производится до полного погашения стоимости этих объектов либо до их выбытия».

Поскольку суммы начисленной амортизации не будут формировать расходы по обычным видам деятельности по причине отсутствия непосредственной эксплуатации объекта основных средств, предлагается учитывать расходы в виде амортизации на счете 91.2 «Прочие расходы» в соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»². Тем более что пункт 65 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹ допускает возможность учета сумм начисленной амортизации на счетах бухгалтерского учета, отличных от счетов учета затрат на производство (расходов на продажу).

Авторы обращают внимание, что в соответствии с пунктом 1 статьи 256 и пунктом 4 статьи 259 НК РФ³ налоговое законодательство допускает учет сумм начисленной амортизации в целях формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций только по введенным в эксплуатацию объектам основных средств. Это значит, что в целях налогообложения суммы начисленной амортизации по объектам основных средств, числящихся в запасе (резерве), учесть будет проблематично. В этом случае в отношении указанной выше ситуации в бухгалтерском учете необходимо сформировать постоянное налоговое обязательство.

Следует также отметить, что в данном случае нельзя избежать начисления амортизации, например, посредством консервации приобретенного в запас (резерв) объекта основных средств, поскольку в силу пункта 63 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹ на консервацию «могут быть переведены объекты основных средств, находящиеся в определенном технологическом комплексе и (или) имеющие законченный цикл технологического процесса»,

²Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015).

³Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017).

⁴План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010).

а объекты основных средств в запасе (резерве) еще не находятся в определенном технологическом комплексе.

Авторы считают, что в отношении учета кредитовой части сумм начисленной амортизации также имеется неопределенность, поскольку, как было отмечено выше, необходимо начислять амортизацию и за период нахождения объекта основных средств в запасе (резерве). Но вместе с тем применение бухгалтерского регулирующего контрастного контрактивного счета 02 «Амортизация основных средств» является спорным [5].

Дело в том, что, согласно Инструкции по применению плана счетов⁴, «счет 02 «Амортизация основных средств» предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств».

Следовательно, применение счета 02 «Амортизация основных средств» в период нахождения объекта основных средств в запасе (резерве) становится некорректным, поскольку объект основных средств непосредственно не эксплуатируется.

В этой связи авторы предлагают уточнить формулировку нормы Инструкции по применению Плана счетов, введя в нее специальную оговорку в отношении начисления амортизации объектов основных средств за период их нахождения в запасе (резерве). Эта оговорка будет подтверждать существующее исключение из правила учета сумм начисленной амортизации, предусмотренное пунктом 65 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹, а также учитывать возможность обеспечивать построение аналитического учета сумм начисленной амортизации, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

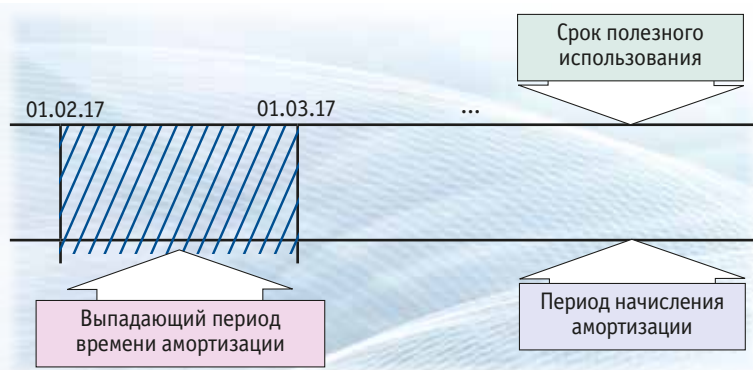
Таким образом, бухгалтерская запись по начислению сумм амортизации в отношении объектов основных средств, находящихся в запасе (резерве), будет следующей.

Дебет 91.2 «Прочие расходы» Кредит 02 «Амортизация основных средств» (субсчет «Амортизация основных средств в запасе (резерве)»).

Весьма актуальным вопросом, по мнению авторов, является соотношение срока начисления амортизации и срока полезного использования объектов основных средств.

Так, в соответствии с пунктом 59 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹ «срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету». То есть если объект принят на учет, например, 1 февраля 2017 года, то срок его полезного использования будет исчисляться со 2 февраля 2017 года.

Вместе с тем в пункте 61 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹ определен порядок начисления амортизации, а именно:



Соотношение срока полезного использования объекта основных средств и периода начисления амортизации

«начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, включая находящегося в запасе (резерве), и производится до полного погашения стоимости этих объектов либо до их выбытия».

Иными словами, если актив принят к учету в качестве объекта основных средств, например, 1 февраля 2017 года, то срок полезного использования объекта основных средств будет определен, начиная со дня, следующего за днем принятия объекта основных средств на учет, однако амортизация по нему будет начислена начиная с 1 марта 2017 года.

Схематично соотношение срока полезного использования объекта основных средств и периода начисления амортизации по нему представлено на рисунке.

Приведенный выше рисунок означает, что за период со 2 по 28 февраля 2017 года объект основных средств будет участвовать в производственно-хозяйственной деятельности организации (так называемый выпадающий период времени

амортизации), однако организация будет извлекать от работы объекта основных средств экономические выгоды.

Это обстоятельство, по мнению авторов, входит в противоречие с буквальным толкованием нормы пункта 63 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹, а именно: «в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается» [6].

Аналогичным периодом времени амортизации, но с амортизацией, не относящейся к работе объекта основных средств, будет период начисления при полном погашении стоимости объекта

или его выбытия в силу нормы пункта 62 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹: «начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или выбытия объекта».

Таким образом, вышеизложенное позволяет сформулировать следующие выводы.

1. Применение действующего законодательства по учету амортизации основных средств создаст предпосылки для уточнения формулировок норм Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций в части начисления амортизации объектов основных средств за период их нахождения в запасе (резерве).
2. С учетом экономического смысла амортизационных отчислений, состоящего в погашении стоимости объекта основных средств в течение его срока полезного использования, вопрос соотношения сроков полезного использования и срока начисления амортизации по объектам основных средств может быть пересмотрен на законодательном уровне в рамках их идентичности. 📌

Библиографический список

1. Артемова И.В. Особенности учета амортизации // Советник бухгалтера государственного и муниципального учреждения. – 2016. – № 11 (143). – С. 25–32.
2. Баженов А.А., Гудков А.С. Тест: Знаете ли вы правила формирования бухгалтерской отчетности? // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2009. – № 1. – С. 30–31.
3. Берсенева К.В. Совершенствование учета основных средств // Наука и Мир. – 2014. – № 7 (11). – С. 33–34.
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 841 с.
5. Косинец Т.В., Сафронова Т.С. Бухгалтерский учет и анализ: лабораторный практикум. – Владимир: Изд-во ВлГУ, 2014. – 92 с.
6. Косинец Т.В., Гавриченко Е.В. Учет на предприятиях малого бизнеса: практикум. – Владимир: Изд-во ВлГУ, 2015. – 75 с.

References

1. Artemova I.V. Features of Accounting Depreciation. *Sovetnik buhgaltera gosudarstvennogo i munitsipal'nogo uchrezhdeniya*, 2016, no. 11 (143), pp. 25–32 (in Russ).
2. Bazhenov A.A., Gudkov A.S. Quiz: Do You Know the Rules of Financial Statements Preparation? *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2009, no. 1, pp. 30–31 (in Russ).
3. Berseneva K.V. Improvement of Fixed Assets Accounting. *Nauka i Mir*. 2014, no. 7 (11), pp. 33–34 (in Russ).
4. Kondrakov N.P. *Buhgalterskiy uchet* [Accounting]. Moscow, NIC INFRA-M Publ., 2014. 841 p.
5. Kosinets T.V., Safronova T.S. *Buhgalterskiy uchet i analiz: laboratornyy praktikum* [Accounting and Analysis. Laboratory Practicum]. Vladimir, Izd-vo VIGU Publ., 2014. 92 p.
6. Kosinets T.V., Gavrichenko E.V. *Uchet na predpriyatiyah malogo biznesa: praktikum* [Accounting for Small Businesses. Workshop]. Vladimir, Izd-vo VIGU Publ., 2015. 75 p.

7. Никифорова О.В. Амортизация основных средств: бухгалтерский и налоговый учет // Ученые записки ИСГЗ. – 2015. – № 2 (13). – С. 187–192.
8. Самохвалова Ю.Н. Бухгалтерский учет: практикум: учебное пособие. – 5-е изд., испр. и доп. – М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 232 с.
9. Сигидов Ю.И., Мороз Н.Ю. Амортизация основных средств: вопросы теории и методики учета: монография. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 175 с.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие. – 2-е изд., переработанное и дополненное – М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 512 с.
7. Nikiforova O.V. Depreciation of Fixed Assets: Accounting and Tax Accounting. *Uchenye zapiski ISGZ*, 2015, no. 2 (13), pp. 187–192 (in Russ).
8. Samohvalova Ju.N. *Buhgalterskiy uchët: praktikum* [Accounting. Workshop]. Moscow, Forum: NITS INFRA-M Publ., 2014. 232 p.
9. Sigidov Ju.I., Moroz N. Ju. *Amortizatsiya osnovnykh sredstv: voprosy teorii i metodiki ucheta* [Depreciation of Fixed Assets: Theory and Practice]. Moscow, NITS INFRA-M Publ., 2015, 175 p.
10. Sokolov Ja. V. *Buhgalterskaya (finansovaya) otchetnost'* [Accounting (Financial) Reporting]. Moscow, Magistr, NITS INFRA-M Publ., 2015. 512 p.

УДК 37,657.1
ВАК 08.00.12

Преподавание бухгалтерского учета: практический и (или) методический подход (по материалам дискуссий конца XIX – начала XX веков)

Teaching Accounting: Practical and (or) Methodological Approach (based on discussions in the late 19th – early 20th centuries)

*Санкт-Петербургский государственный
экономический университет, Россия, Санкт-Петербург*
Ирина Николаевна Львова
канд. экон. наук, доцент кафедры
аудита и внутреннего контроля
e-mail: irinalvova@list.ru
191023, Россия, г. Санкт-Петербург, ул. Садовая, д. 21.
Тел. +7 (812) 339-04-31.

*Saint-Petersburg State University
of Economics, Russia, Saint-Petersburg*
Irina Lvova
PhD in Economics, Associate Professor of the
Audit and Internal Control Department
e-mail: irinalvova@list.ru
21, Sadovaya str., Saint-Petersburg, Russia, 191023.
Phone +7 (812) 339-04-31.

Аннотация. Статья посвящена истории коммерческого (экономического) образования периода его реформирования в конце XIX – начале XX веков. Объектом исследования являются дискуссии по проблемам обучения бухгалтерии в коммерческих учебных заведениях. Предметом исследования выступает совокупность подходов, обеспечивающих сочетание методических и практических начал в процессе преподавания. В результате исследования дана оценка ретроспективы педагогической практики в контексте современных проблем изучения учетных дисциплин.

Ключевые слова: коммерческое образование; бухгалтерия; теория и практика; учебники и сборники тем (задачники).

Abstract. This article is devoted to the history of commercial (economic) education during its reformation in the late XIX – beginning of XX centuries. The object of research is the discussions on teaching accounting at the commercial education institutions. The subject of this paper is a set of approaches that provide a combination of methodological and practical principles in the teaching process. Based on this research the author evaluates retrospective of teaching practice in the context of modern problems of studying accounting disciplines.

Keywords: business education; accounting; theory and practice; textbooks and problem books.

Введение

Многие актуальные проблемы экономического (коммерческого) образования имеют давнюю историю. Среди них – необходимость и возможность преподавания в учебной аудитории практических приемов ведения бухгалтерского учета. Эта проблема активно обсуждалась еще в конце XIX – начале XX веков, когда в нашей стране была предпринята масштабная реформа коммерческого образования. В публичном пространстве – на съездах русских деятелей по техническому и профессиональному образованию, совещаниях директоров коммерческих учебных заведений, на страницах журналов – высказывались разные мнения о соотношении теоретических и практических начал в рамках прикладных учебных дисциплин.

В последние годы они приобретают новое звучание. Принятый в 2014 году профессиональный стандарт «Бухгалтер»¹ устанавливает трудовые функции бухгалтера и главного бухгалтера. В тексте документа они описаны через трудовые действия, необходимые умения и знания.

Стандарт также определяет требования к образованию, обучению и опыту практической работы претендентов на указанные должности. Предполагается, что совокупность умений и знаний приобретает учебной и опытом, но вопрос о границах возможностей специального образования в части изучения практики учета по-прежнему остается открытым.

В поисках баланса между практическим и теоретическим подходами к обучению бухгалтерии

Основу реформы коммерческого образования на рубеже XIX и XX веков составило Высочайше утвержденное в 1896 году Положение о коммерческих учебных заведениях. В соответствии с ним повсеместно стали создаваться учебные заведения четырех типов: коммерческие училища, торговые школы, торговые классы и курсы коммерческих знаний.

Инициатор реформы С.Ю. Витте, в то время министр финансов Российской империи, связывал с новыми учебными заведениями надежду «водворить в практику иные начала и приемы коммерческой деятельности», отличные от тех, которые были приняты среди необразованного купечества [5, с. 430]. Незамедлительное решение данной задачи поначалу многим показалось очевидным: обучению следует прежде всего придать практическую направленность.

«Преподавание счетоводства, – указывал, например, А.М. Песоцкий, выступая на третьем съезде русских деятелей по техническому и профессиональному образованию, – должно идти чисто практическим путем, т.е. состоять из систематически проведенного по конторским книгам ряда задач, по возможности предложенных в виде документа»

[9, с. 730]. Прозвучавшая с трибуны представительного собрания, эта позиция выглядела убедительной, но она не была бесспорной. Еще до начала реформы обнаружились разногласия между сторонниками практического и теоретического обучения.

Практический подход к обучению бухгалтерии отражал давнюю традицию и вел начало от платного ученичества, когда знания бухгалтерии передавались опытным путем от одного поколения бухгалтеров к другому. Воспроизведение этого подхода в аудитории коммерческого учебного заведения почти не нарушало заведенного порядка.

Отличие состояло лишь в том, что учитель и ученик обращались к учебным пособиям как посредникам между конторой и учебным классом. Именно так учили бухгалтерии в первой половине XIX века в Московской практической академии, одной из немногочисленных в то время и признанных коммерческих школ.

Известный выпускник академии А.В. Прокофьев в своих воспоминаниях характеризовал подход к преподаванию бухгалтерии – этому предмету его учил Карл Арнольд – как чисто практический [10]. Тогда практический подход еще не мог быть противопоставлен научному, и оценка Прокофьева указывала лишь на то, что преподаватели стремились не потерять связь с практикой и были способны научить бухгалтерии не только как знанию, но и как ремеслу.

В 1884 году вышел в свет учебник Прокофьева «Курс двойной бухгалтерии». Сравнительная простота и ясность изложения материала, а также обилие и разнообразие практических примеров сделали этот учебник популярным: он выдержал более двадцати переизданий и удерживал позиции на рынке учебной литературы до второго десятилетия XX века. Прокофьеву ставили в заслугу «сохранение бухгалтерии в чистом, неискаженном виде, вполне годном для дальнейшей ее практической и научной разработки» [13, с. 17].

Вместе с тем к окончанию XIX века учебник Прокофьева, так же как и ранее популярный «Полной курс коммерческой бухгалтерии по простой и двойной системам» П.И. Рейнбота, выглядел несколько архаичными, Е.Е. Сиверс критиковал их за отсутствие «строго обоснованных правил по счетоводству вообще без одновременного применения их к какому-либо предприятию» [14, с. 23].

Существенным недостатком учебника Прокофьева он называл отсутствие теории счета, без изучения которой «невозможно приступить к изучению книг и вполне сознательному ведению их» [там же]. Вызывало замечание и ограниченное количество рассмотренных Прокофьевым книг без намека на существование иных «в зависимости и от рода предприятия, и от характера операций и от всевозможных других условий» [там же, с. 24].

¹Профессиональный стандарт «Бухгалтер» утвержден приказом Министерства труда и социальной защиты РФ от 22.12.2014 № 1061н.

Тем не менее когда с началом реформы встал вопрос о практико-ориентированной подготовке учеников коммерческих училищ и торговых школ, опыт Прокофьева был востребован. При обсуждении вопросов преподавания счетоводства на Съезде русских деятелей по техническому и профессиональному образованию ему первому было предоставлено слово.

В духе практической подготовки Прокофьев вынес на обсуждение три способа изучения бухгалтерии в коммерческих учебных заведениях: 1) рассмотрение отдельных торговых случаев с исполнением всех относящихся к ним писем, счетов и проч. и разнесением их в книги; 2) образование из учеников отдельных групп с поручением каждой из них вести особое торговое дело так, чтобы группы могли входить в торговые отношения между собой, и 3) ведение одного и того же торгового дела каждым учеником [12, с. 7]. Сходную методику преподавания бухгалтерии, с небольшими отличиями, предлагал и Э.Г. Вальденберг [11, с. 15]².

Изучение торгового дела в аудиторных условиях имело в то время перспективу развития. На этой основе могли быть созданы так называемые примерные, или образцовые конторы, прообразы современных деловых игр. Они получили широкое распространение в зарубежных коммерческих учебных заведениях, но так и не прижились в российских коммерческих училищах и торговых школах³.

Усовершенствование методики практических занятий приобрело иное направление: внимание переместилось от изучения торговых оборотов к методике и технике ведения торговых книг. Один из самых активных участников публичных дискуссий о постановке занятий в коммерческой школе А.Ф. Игнатюк дал целенаправленное объяснение этому подходу.

«Счетоводство, – писал он в одной из журнальных статей, – имеет своей целью ведение целого ряда книг; следовательно, нельзя не провести целого ряда логически связанных между собой сделок по книгам – как основным, так и вспомогательным» [6, с. 1]. Сочетание основных и вспомогательных книг определяло логику построения и изучения бухгалтерии и открывало возможность конструирования разных учетных моделей. Авторы учебных пособий предлагали – каждый свои – книги с тем, чтобы приблизить учебные примеры к практическим, учесть отраслевые и иные особенности деятельности предприятий.

Стремление к разнообразию и конкретизации учебного материала привело к появлению разных

видов практических занятий по бухгалтерии. Игнатюк, будучи сторонником преимущественного изучения книг, разделял эти занятия на две группы.

Первая носила вводный характер. К ней относились занятия по изучению отдельных сделок, имеющие целью теоретическое объяснение записи операций (купли-продажи, формирования прибыли и убытков и др.).

Занятия второй группы – им уделялось особое внимание – сводились к ведению книг для взаимосвязи разрозненных знаний «в одно стройное целое» [там же]. Таких занятий предполагалось два: на первом из них следовало заполнить журнал и главную книгу, а на втором – систему вспомогательных книг [там же, с. 4].

Сиверс, так же как Игнатюк, различал два вида (рода) практических занятий, но делал акцент на изучении теории счетоводства. К первому роду он относил занятия, сопровождающие исключительно теоретическое изложение, а ко второму – работы по ведению книг [16, с. 203–204].

На первых предполагалось решение примеров на доске; они могли быть абстрактными не только в суммовом, но и в буквенном выражении. Задачи второго рода включали две темы из практики примерного предприятия. Первая тема требовала заполнения основных книг (журнала и главной книги), а вторая – более сложная – еще и вспомогательных книг, а также ведения коммерческой корреспонденции и расчетов (упражнений по коммерческой арифметике). Соответственно для первой избиралось небольшое торговое дело с простыми оборотами, а для второй – пример более сложного торгового предприятия со всевозможными кредитными, депозитными и комиссионными сделками.

Изучение системы книг предполагало типизацию торговых оборотов, то есть переход от индуктивного метода изучения к дедуктивному, к рассуждению о формах проявления типичных оборотов в хозяйственной жизни. В этом смысле систематическое изучение оборотов было антиподом практического метода преподавания. Не случайно последовательные сторонники изучения типов оборотов – Сиверс и вместе с ним П.А. Замятин – были и самыми резкими критиками практического метода преподавания.

Замятин очень точно показал ошибочность представлений школьных педагогов о том, как им удовлетворить требованиям практики. Результат обучения они смешивают с процессом, направленным на его достижение. «Мы, – говорил он на третьем съезде русских деятелей по техническому и профессиональному образованию, – прямо обращаемся к самому результату и постоянно возвращаемся в его области вместо систематического изучения элементов, гармоническое сочетание которых должно дать тот же требуемый результат, но более легкими и научными средствами» [3, с. 25].

Замятин критиковал практический метод за его условность (точки несовпадения), неизбежную при

²Прокофьев предлагал составлять практическое задание в расчете на два месяца, а Вальденберг – на три. Отличия состояли и в последовательности рекомендуемых ими практических работ.

³Несмотря на приверженность практическому преподаванию, Прокофьев весьма скептически относился к образцовым конторам, полагая, что для их устройства в коммерческих училищах недостаточно учебного времени [7, с. 9]. Подробнее о судьбе деловых игр в российском коммерческом образовании см. [8].

воспроизведении практического примера в учебном классе. К примеру, время открытия книг в классе не соответствует действительному; опись имущества диктуется преподавателем, а не составляется с натуры; обороты черпаются не из практики, а из рассказа о них и т.п. [там же, с. 25–26].

Замятин более других преподавателей бухгалтерии дистанцировался от практики. Кропотливую работу по заполнению учетных книг он частично заменил устными упражнениями. Ученикам давался мемориал из учебника Прокофьева и требовалось устно разнести статьи по книгам, вспоминая форму и порядок записей в них. «Приспособление к формам, которые во всем разнообразии возможны лишь в жизни, – писал Замятин в обоснование своего метода, – должно быть и предоставлено жизни» [4, с. 18].

Игнорирование учетных книг влекло за собой необременительный характер учебных занятий и, что особенно следует отметить, настраивало на некоторую отстраненность от живого дела. Замятин, а позднее Р.Я. Вейцман, очевидно, не видели в этом недостатка. Последний и образцовые конторы рассматривал как своего рода бюро для наблюдения за формами коммерческой техники и их эволюцией. «Ее назначение, – писал он, – не опыт, который есть удел одной только практики, а наблюдение» [2, с. 75].

Сиверс, в отличие от Замятина и Вейцмана, не преувеличивал роль обучения опытным путем. Он призывал различать «ничтожную опытность» (собственную) и «опытность веков минувших», которая дается живым словом и печатным произведением [17, с. 55].

Будучи сам преподавателем бухгалтерии, признанным автором учебных пособий и редактором авторитетного журнала «Коммерческое образование», Сиверс всячески содействовал формированию специальной счетоводной литературы. Он видел два направления ее развития: энциклопедизм и специализм «в строгой внутренней разумной между собой связи» [там же, с. 56]. Ему же принадлежала критика учебных пособий, лишенных по воле автора и того и другого.

В свое время эта критика служила предостережением тем, кто был причастен к созданию учебников для массовой коммерческой школы, но при современном прочтении она воспринимается – к большому сожалению – как характеристика многих изданий на книжных полках и в интернет-пространстве. В них, по прозорливому замечанию Сиверса, содержится «объяснение двойной записи торговых оборотов, но без доказательств ее принципиальности, – изложение правил составления статей и разноса их по счетам, но без строгой группировки и исследования последних, – объяснение назначения основных книг и некоторых наиболее важных вспомогательных, но без историко-генетического исследования их и без критического разбора многих различных способов ведения их, пригодных в том или другом

учреждении в зависимости от характера самого предприятия, от особенных целей ведения счетоводства в каждом данном предприятии, от организации предприятия, от числа служащих и т.д.» [там же, с. 51–52].

Сиверс был противником однообразия и шаблона, которыми страдали и поныне страдают многие руководства по бухгалтерии. «Вся существующая литература, – говорил он на одном из съездов деятелей коммерческого образования, – сводится, главным образом к целому ряду совершенно однообразных учебников» [16, с. 211].

Путь к избавлению от упрощенного и однообразного изложения материала виделся ему в создании учебных руководств, преследующих разные цели и предназначенных для различных групп читателей. Счетоводная литература, как и литература по любому другому предмету, полагал Сиверс, должна была служить: «во-первых, источником познаний, во-вторых, материалом для дальнейших научных работ и, в-третьих, справочным руководством для практиков» [17, с. 52].

По традиции, которой следовали и в конце XIX – начале XX веков, учебные пособия по бухгалтерии было принято разделять на две части: теоретическую и практическую. Последней в духе практического способа преподавания отводилась главенствующая роль.

Сиверс адресовал этой части замечания, сходные с претензиями к учебнику Прокофьева: примерные операции обычно приводились в ней без необходимой специализации, а в случае отраслевой принадлежности пособия рассматривались не всегда пригодные вспомогательные книги. «Специализма» в собственном понимании он в этой части не находил.

Практическая часть большинства руководств по бухгалтерии грешила и более существенным недостатком. В ней, считал Сиверс, упускались из виду сущность экономических оборотов, их особенности, а также законоположения и обычаи. «А это, – писал он, – порождает тот грустный факт, что лица, изучившие эти руководства, поступают «как в книге сказано» – бессознательно, не по внутреннему убеждению» [17, с. 51–52].

В 1901 году Сиверс сформулирует радикальное предложение: «вовсе выкинуть из учебников так называемую практическую часть, заменив ее отдельными сборниками задач», поскольку эта часть бесполезна и наносит ущерб теории [18, с. 54]. Таким образом, Сиверса можно считать идеологом создания задачников, отдельных от учебников бухгалтерии. В 1907 году выйдут в свет два задачника, написанных им к двум основным работам: «Общее счетоводство» (первое издание 1901 г.) и «Торговое счетоводство и сношения с банками» (впервые издано в 1904 г.).

Этому подходу к учебной литературе позднее следовал и ученик Сиверса Н.А. Блатов. Перу Блатова принадлежат сборники тем для практических работ

по бухгалтерии в связи с коммерческой корреспонденцией и образцов деловых бумаг для практических занятий при изучении коммерческих наук и конторских работ.

В предисловии к одному из последних заданий сборника тем (1925 г.) он указывает на некоторую условность исходных данных: вместо документов в заданиях приведено краткое изложение их содержания. Обороты фиктивного предприятия приведены за 1,5–2 месяца, что сам автор объяснил прежде всего методическими требованиями. Вместе с тем отдельные обороты по возможности приближены к реальным условиям [1].

Разделение учебника и сборников тем до некоторой степени разрешило противоречие между практическим и методическим подходами, но при одном условии, оговоренном еще Сиверсом. Это условие – строгая внутренняя разумная связь между ними.


Заключение

Таким образом, поиск баланса между практическим и теоретическим подходами к обучению

бухгалтерскому учету ведется с начала массового коммерческого (экономического) образования. В исторической ретроспективе он в целом выглядит как постепенный отход от повторения в учебной аудитории действий практикующего бухгалтера по заполнению учетных книг.

Вместе с тем при изучении литературы и дискуссий по проблемам коммерческого образования рубежа XIX и XX веков эта тенденция не выглядит столь однозначной. Стремление приблизить обучение к разнообразию практической деятельности постепенно обретает новую логику: от теории к практике.

Эта логика приводит к разделению теоретической и практической составляющих бухгалтерского учета как учебной дисциплины и созданию двух видов руководств: учебника и сборника тем (задачника).

Данные формы методического обеспечения еще не исчерпаны, и обращение к прошлому показывает, что, имея самостоятельную траекторию развития, они должны быть органично связаны между собой. 

Библиографический список

1. Блатов Н.А. Сборник тем для практических занятий по общему счетоводству. – Л.: Экономическое образование, 1925. – 80 с.
2. Вейцман Р.Я. О практических работах по счетоводству // Коммерческая школа и жизнь. – 1914–1915. – № 3. – С. 68–91.
3. Замятин П.А. Какие меры могут применяться для лучшего ознакомления учеников с бухгалтерией // Второй съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в России. 1895–1896. Пятая секция Коммерческого образования. – М., 1898. – Вып. 2. – С. 23–29.
4. Замятин П.А. Теория счетоводства и практический метод преподавания бухгалтерии // Второй съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в России. 1895–1896. Пятая секция Коммерческого образования. – М., 1898. – Вып. 2. – С. 15–23.
5. История Министерства финансов России: В 4 т. – Т. 1 / Авторский коллектив. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 464 с.
6. Игнатиук А.Ф. Практические работы по счетоводству // Коммерсант. – 1904. – № 13. – С. 1–5.
7. К методике преподавания бухгалтерии. Обсуждение доклада М.О. Фишера // Второй съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в России. 1895–1896. Пятая секция Коммерческого образования. – М., 1898. – Вып. 2. – С. 8–9.
8. Львова И.Н. Об истории использования деловых игр при обучении бухгалтерии // Финансы и Бизнес. – 2011. – № 4. – С. 296–309.

References

1. Blatov N.A. *Sbornik tem dlya prakticheskikh zanyatij po obshhemu schetovodstvu* [Collected Papers on General Accounting for Practical Classes]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie Publ., 1925. 80 p.
2. Veitsman R.Y. Accounting Practice. *Kommercheskaya shkola i zhizn'*, 1914–1915, no. 3, pp. 68–91 (in Russ.).
3. Zamyatin P.A. [What Methods Can Be Used to the Better Understanding of Accounting]. *Vtoroi s'ezd russkikh deyateley po tehniceskomu i professional'nomu obrazovaniyu v Rossii. 1895–1896. Pyataya sektiya Kommercheskogo obrazovaniya* [The Second Congress of Russian Public Figures in the Field of Technical and Professional Education in Russia. 1895–1896. The Fifth Section on Commercial Education]. Moscow, 1898, Issue 2, pp. 23–29 (in Russ.).
4. Zamyatin P.A. [Theory of Accounting and Teaching Method]. *Vtoroi s'ezd russkikh deyateley po tehniceskomu i professional'nomu obrazovaniyu v Rossii. 1895–1896. Pyataya sektiya Kommercheskogo obrazovaniya* [The Second Congress of Russian Public Figures in the Field of Technical and Professional Education in Russia. 1895–1896. The Fifth Section on Commercial Education]. Moscow, 1898, Issue 2, pp. 15–23 (in Russ.).
5. *Istoriya Ministerstva finansov Rossii* [History of the Ministry of Finance of the Russian Federation]. Moscow, INFRA-M Publ., 2002. Vol. 1., 464 p.
6. Ignatiuk A.F. Practical Works on Accounting. *Kommersant*, 1904, no. 13, pp. 1–5 (in Russ.).
7. [About Teaching Accounting. Discussion of M.O. Fischer's Report]. *Vtoroi s'ezd russkikh deyateley po tehniceskomu i professional'nomu obrazovaniyu v Rossii. 1895–1896. Pyataya sektiya Kommercheskogo obrazovaniya* [The Second Congress of Russian Public Figures in the Field of Technical and Professional Education in Russia. 1895–1896. The Fifth Section on Commercial Education]. Moscow, 1898, Issue 2, pp. 8–9 (in Russ.).
8. Lvova I.N. About the History of Business Games in Teaching Accounting. *Finansy i Biznes*, 2011, no. 4, pp. 296–309 (in Russ.).

9. Песоцкий А.М. Специальные предметы в торговых школах и их объем // Третий съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в России. 1895–1896. Секция IV Коммерческого образования. – М., 1904. – Ч. 2. – С. 729–733.
10. Порядок учения в Московской практической академии, разложенный на двухгодичный курс. – М., 1834. – 619 с.
11. Преподавание счетоводства. Прения по докладам // Съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в России. Общая часть. – СПб., 1891. – С. 14–23.
12. Прокофьев А.В. О преподавании коммерческой арифметики и бухгалтерии // Съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в России. 1889–1890. Общая часть. – СПб., 1891. – С. 1–9.
13. Серьезный вопрос // Коммерческий мир. – 1907. – № 8–9. – С. 17.
14. Сиверс Е.Е. А.В. Прокофьев. Курс двойной бухгалтерии. М., 1897 г. // Сборник статей, докладов, переводов и пр. – Петроград, 1915. Вып. 4 (1895–1904 гг.). – С. 22–25.
15. Сиверс Е.Е. В защиту программы преподавания счетоводства в средних учебных заведениях, предложенной мною в специальной комиссии Императорского русского технического общества 15 октября 1892 г. Доклад в той же комиссии 22 апреля 1893 г. // Сборник статей, докладов, переводов и пр. – Петроград, 1915. – Вып. 3. – С. 96–120.
16. Сиверс Е.Е. О постановке преподавания коммерческих наук в коммерческих училищах // Материалы по коммерческому образованию. – СПб., 1902. – Вып. II. Коммерческие училища. – С. 190–219.
17. Сиверс Е.Е. Счетоведение и счетоводство. Опыт научного исследования. Доклад, читанный 6 февраля 1892 г. в Обществе для распространения коммерческих знаний // Сборник статей, докладов, переводов и пр. – Петроград, 1915. Вып. 3. – С. 1–63.
18. Сиверс Е.Е. Учебники счетоводства и классификация счетных наук. Доклад, читанный в Обществе для распространения коммерческих знаний 7-го ноября 1901 г. // Сборник статей, докладов, переводов и пр. – Петроград, 1915. – Вып. 4 (1895–1904 гг.). – С. 37–55.
9. Pesotsky A.M. [Special Subjects in Commercial Schools and Their Content]. *Tretyi s'ezd russkih deyateley po tehnikeskomu i professional'nomu obrazovaniyu v Rossii. 1895–1896. Sektsiya IV Kommercheskogo obrazovaniya* [The Third Congress of Russian Public Figures in the Field of Technical and Professional Education in Russia. 1895–1896. The Fourth Section on Commercial Education]. Moscow, 1904, Issue 2, pp. 729–733 (in Russ.).
10. *Poryadok ucheniya v Moskovskoi prakticheskoi akademii, razlozhenniy na dvuhgodichnyi kurs* [Teaching Method in the Moscow Practical Academy, Divided into Two Years]. Moscow, 1834. 619 p.
11. [Teaching Accounting. Debate on the Reports] *S'ezd russkih deyateley po tehnikeskomu i professional'nomu obrazovaniyu v Rossii. 1889–1890. Obshaya chast'* [Congress of Russian Activists on Technical and Professional Education in Russia. 1889–1890. The General Part]. St. Petersburg, 1891, pp. 14–23 (in Russ.).
12. Prokof'ev A.V. [The Teaching of Accounting. Debate on the Reports]. *S'ezd russkih deyateley po tehnikeskomu i professional'nomu obrazovaniyu v Rossii. 1889–1890. Obshaya chast'* [Congress of Russian Public Figures in the Field of Technical and Professional Education in Russia. 1889–1890. The General Part]. St. Petersburg, 1891, pp. 1–9 (in Russ.).
13. Hige Issue. *Kommercheskiy mir*, 1907, no. 8–9, pp. 17 (in Russ.).
14. Sivers E.E. [Double-Entry System Course. Moscow, 1897]. *Sbornik statey, dokladov, perevodov i pr.* [Coll. of Articles, Reports, Translations, etc]. Petrograd, 1915, Issue 4 (1895–1904), pp. 22–25 (in Russ.).
15. Sivers E.E. [In Defense of the Teaching Accounting Program in the Secondary Education Institutions, Proposed in the Special Commission of the Imperial Russian Technical Society on October 15, 1892. The Report in the Same Commission on 22 April, 1893]. *Sbornik statey, dokladov, perevodov i pr.* [Collection of Articles, Reports, Translations, etc]. Petrograd, 1915, Issue 3, pp. 96–120 (in Russ.).
16. Sivers E.E. [Teaching Commercial Sciences in the Commercial Education Institutions]. *Materialy po kommercheskomu obrazovaniyu* [Materials on Commercial Education]. St. Petersburg, 1902. Issue II. *Kommercheskie uchilishchah* [Commercial Education Institutions], pp. 190–219 (in Russ.).
17. Sivers E.E. [Accounting Science. Experience Research. Report from February 6, 1892, Commercial Knowledge Society]. *Sbornik statey, dokladov, perevodov i pr.* [Collection of Articles, Reports, Translations, etc]. Petrograd, 1915. Issue 3, pp. 1–63 (in Russ.).
18. Sivers E.E. [Textbooks on Accounting and Classification of Accounting Sciences. Report from 7 November, 1901, Commercial Knowledge Society]. *Sbornik statey, dokladov, perevodov i pr.* [Collection of Articles, Reports, Translations, etc]. Petrograd, 1915. Issue 4 (1895–1904), pp. 37–55 (in Russ.).

Способы и приемы финансово-экономической ревизии при выявлении хищений бюджетных средств

Techniques of Financial and Economic Audit for Detecting the Embezzlement of Budget Funds

Нижегородский государственный университет
им. Н.И. Лобачевского, Национальный исследовательский
университет, Россия, Нижний Новгород

Ефим Абрамович Мизиковский

e-mail: core090913@gmail.com

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского
учета Института экономики и предпринимательства,
заслуженный работник высшей школы РФ

Елена Сергеевна Игонина

Аспирант кафедры бухгалтерского учета
Института экономики и предпринимательства

e-mail: eligonina@mail.ru

603950, Россия, г. Нижний Новгород,

ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.

Тел. +7 (831) 433-13-96.

Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod,
National Research University, Russia, Nizhni Novgorod

Efim Mizikovsky

e-mail: core090913@gmail.com

Doctor of Economics, Professor of the Accounting
Department of the Institute of Economics and Business,
Honored worker of the Higher School Russia

Elena Igonina

Postgraduate student of the Accounting Department
of the Institute of Economics and Business

e-mail: eligonina@mail.ru

Aud. 224, 37, B. Pokrovskaya str., Nizhni

Novgorod, Russia, 603950.

Phone +7 (831) 433-13-96.

Аннотация. В статье приводятся авторские рекомендации по выявлению хищений бюджетных средств, ориентированные на особенности их движения.

Ключевые слова: финансово-экономическая ревизия; способы и приемы выявления хищения бюджетных средств.

Abstract. This article presents the author's recommendations on revealing the embezzlement of budget funds focused on their flow features.

Keywords: financial and economic audit; techniques for detecting the embezzlement of budget funds.

Методология финансовой экономической ревизии была ранее и остается в настоящее время объектом вполне обоснованного интереса науки и практики. Вместе с тем мы можем с достаточной долей уверенности констатировать, что традиционная финансово-экономическая ревизия целиком ориентирована на формальную технику проверки учетной документации и соответствующих бухгалтерских проводок по кругообороту бюджетных средств. Однако практический опыт показывает, что подобное направление не исчерпывает потенциальных возможностей ревизионной деятельности, в первую очередь с позиций борьбы с финансовыми преступлениями в сфере целевого расходования бюджетных средств страны.

Очевидно, что традиционную методологию финансово-экономической ревизии в современной российской системе управления финансами необходимо переориентировать (сохранив при этом и формальную сторону ревизионной деятельности) на выявление каналов и способов злоупотреблений с бюджетными средствами, а также на определение обстоятельств, способствующих нарушениям

финансовых и других норм действующего законодательства. Мы считаем, что лишь такое направление реформирования теории и практики отечественной финансово-экономической ревизии может обеспечить ее реальную результативность.

Наши исследования, проведенные в нескольких крупных бюджетных учреждениях за последние 5 лет, свидетельствуют о том, что хищения бюджетных средств осуществляются в основном по хорошо обдуманной, со временем все более усложняющимся схемам. Мы установили 9 типов хищений бюджетных средств, выявленных финансово-экономическими ревизиями (рис. 1).

Как показывает практика, подделки (фальсификации) с целью хищения бюджетных средств относятся в основном к первичным финансовым документам по кассовым операциям и расчетам с подотчетными лицами. При этом должностные лица – исполнители пытаются придать им видимость достоверности и законности.

Результаты проведенного нами анализа подделок свидетельствуют, что они совершаются не в кассовых приходных и расходных ордерах и авансовых

Основные типы хищений бюджетных средств в бюджетных организациях

1. Подделка расчетно-платежных документов
2. Неоприходование денежных сумм и товарно-материальных ценностей
3. Создание пересортицы
5. Завышение объемов работ, услуг
6. Искусственное содержание материальных запасов
7. Заключение фиктивных государственных контрактов
8. Недостача денежных средств, материальных ценностей и вещественных доказательств
9. Излишнее списание денежных средств и материальных ценностей

Основные типы хищений бюджетных средств в бюджетных организациях (авторский рисунок. Основание: собственные материалы авторов).

отчетах, а в оправдательных документах, прилагаемых к ним. Так, в одной бюджетной организации финансово-экономической ревизией было установлено хищение денежных средств на общую сумму 456000 руб. по фальсифицированным кассовым расходным ордерам, составленным якобы на выплату материальной помощи сотрудникам подразделения.

Подписи получателей в расходных кассовых ордерах и в приложенных к ним рапортах были подделаны кассовым работником. Необходимо отметить, что данное преступление стало возможным благодаря грубым нарушениям действующего общегосударственного порядка ведения кассовых операций¹ со стороны руководства и главного бухгалтера.

Очевидно, что для выявления подобных фальсификаций необходимо установить в качестве обязательного ревизионного способа проверку подлинности подписей получателей денежных сумм, а также выполнения действующих учетных и других стандартов в области расходования кассовой наличности. Вместе с тем мы считаем необходимым опрос сотрудников, указанных в фальсифицированных первичных финансовых документах, на предмет реального получения ими денежных сумм. При выявлении хищения бюджетных средств важно сплошным порядком проверить все выплаты поощрительного характера за ревизуемый период.

Хищение бюджетных средств путем подделки документов в авансовых отчетах, по нашему мнению, не валуируется, его преступные объективные

признаки можно фиксировать визуально. Так, в бюджетной организации к авансовому отчету были приложены оправдательные документы на проживание сотрудников в гостинице по месту командировки на общую сумму 1000 000 руб. и счета на покупку материальных ценностей на сумму 350000 руб.

При проверке указанных документов было установлено, что бланки гостиничных счетов не соответствовали стандартной форме. В связи с этим в адрес гостиницы был направлен соответствующий запрос, но, как оказалось, такая гостиница не существует.

Опыт показывает, что при подделке товарной накладной поставщика товарно-материальных ценностей ее фиктивность, как правило, устанавливается по несоответствию общего стандарта по содержанию и рисунку текста печати на бланке. Мы считаем также, что для доказательства фиктивности указанных документов необходимо обратиться в налоговую службу с целью проверки подлинности ИНН поставщика, указанного на печати.

Хищения бюджетных средств через неоприходование денежных средств и материальных запасов достаточно известны. Финансово-экономической ревизией был выявлен факт систематического не полного оприходования наличных денег, полученных из кредитной организации в кассу подразделения, на общую сумму 3000 000 руб. Выявлению такого вида хищения способствовало специальное методическое пособие, разработанное нами, фрагмент которого приводится в таблице.

Хищение через неоприходование товарно-материальных ценностей, по сути, аналогично предыдущему, но отличается повышенной трудоемкостью, что связано со значительным количеством сотрудников, являющихся материально ответственными лицами, а также с большим количеством поставщиков по государственным контрактам. Кроме того, выявление злоупотреблений в данном случае требует, как правило, проведения встречных проверок, на которые зачастую затрачивается больше времени, чем на проведение всей ревизии.

Так, должностным лицом бюджетной организации была закуплена дорогостоящая мебель на общую сумму 2500 000 руб., но выборочная проверка, проведенная в процессе финансово-экономической ревизии, показала ее отсутствие. По инициативе соискателя поставщику был направлен запрос, и по полученному на него ответу установлено, что дорогостоящая мебель доставлена в полном соответствии с требованиями контракта, но получателем не оприходована и в подразделение не поступала.

¹Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (в ред. Указания Банка России от 03.02.2015 № 3558-У).

Фрагмент методического пособия по выявлению хищений путем неоприходования или частичного оприходования денежных средств

№	Регистры бухгалтерского учета	Способ выявления хищения
1	Кассовая книга и отчет кассира	Сопоставить сумму, указанную в кассовой книге (оприходованная сумма), с двумя суммами: суммой на корешке чековой книжки и суммой в выписке банка
2	Банковские выписки	По банковским выпискам установить все факты получения денежных средств с лицевых счетов подразделения и убедиться по данным кассовой книги в том, что денежные средства в полном объеме оприходованы в кассу и приняты к бухгалтерскому учету
3	Чековые книжки	Проверить количество заполненных корешков чеков и незаполненных бланков чеков в чековой книжке, последовательность номеров чеков на корешках чековой книжки, обращая внимание на то, чтобы серия и номер на испорченном чеке совпадали с серией и номером на корешке чека, к которому прикреплен испорченный чек. Сверяется номер чека, указанный в приходном ордере, с номером на корешке чека

Для выявления хищений товарно-материальных ценностей мы предлагаем ввести в качестве обязательных следующие способы:

- встречные проверки или получение письменных подтверждений от поставщиков;
- устные опросы сотрудников ревизуемого подразделения, в подотчете которых числятся материальные ценности. Опыт показал, что для ревизионной процедуры устный опрос нередко дает много полезной информации, касающейся фактов движения и наличия неоприходованных товарно-материальных ценностей.

Приведем другой пример, связанный с хищением нефтепродуктов, часто встречающимся в ревизионной практике. Финансово-экономической ревизией было выявлено неоприходование нефтепродуктов на сумму 3500 000 руб. Был применен разработанный нами способ выявления данного хищения с использованием встречной проверки в совокупности с данными карточки счета 010533000 «Горюче-смазочные материалы и иное движимое имущество учреждения» вышестоящего подразделения – распорядителя и одновременно подразделения – отправителя нефтепродуктов.

Полученная информация была сопоставлена способом встречной проверки соответствующих первичных документов, проходящих по бухгалтерскому учету подразделения – получателя нефтепродуктов: накладных и счетов – фактур, товарно-транспортных накладных транспортного предприятия, извещений об оприходовании получателем нефтепродуктов. Даты отгрузки, наименования и количество нефтепродуктов, указанные в упомянутых извещениях и накладных, сверялись на идентичность или ее полное либо частичное отсутствие с аналогичными данными карточки счета 010533000.

В нашем случае можно предполагать, что скорее всего подразделение, в адрес которого были отгружены нефтепродукты, их не оприходовало. Возможно и другое: нефтепродукты не были

отгружены подчиненному подразделению, документы на отгрузку собственным автотранспортом являются фиктивными, а сами нефтепродукты похищены способом составления фальсифицированных актов на списание нефтепродуктов, якобы потребленных собственными средствами передвижения.

Практика ревизионной деятельности показывает, что хищение нефтепродуктов нередко осуществляется путем искусственного создания пересортицы способом фальсификации плотности и умышленного нарушения количества нефтепродуктов при их переводе из килограммов в литры, когда разница между этими показателями также умышленно не учитывается, как это требуется в соответствии с действующими техническим регламентом². Так, финансово-экономической ревизией было доказано хищение нефтепродуктов путем увеличения их расчетной плотности на сумму 8040 000 руб. и фальсификации порядка перевода нефтепродуктов из килограммов в литры на сумму 13090 000 руб.

Для выявления и доказательства факта умышленной пересортицы нефтепродуктов с целью их хищения была предложена разработанная нами методика, предусматривающая использование типовой формулы расчета плотности нефтепродукта в соответствии с техническим регламентом и типовых правил перевода нефтепродуктов из килограммов в литры при их отпуске со склада ГСМ и АЗС. В числе первичных документов использовались госконтракты на поставку, транспортировку и хранение нефтепродуктов, акты приемки нефтепродуктов, счета-фактуры поставщиков нефтепродуктов, товарно-транспортные накладные, бухгалтерские справки-расчеты перевода нефтепродуктов

²Технический регламент Таможенного союза ТР ТС 013/2011 «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и мазуту» (утв. Решением комиссии Таможенного союза от 18.10.2011 № 826).

по счетам-фактурам поставщиков из килограммов в литры.

Согласно упомянутой формуле, плотность нефтепродуктов, а следовательно, и их физический объем увеличивается на определенный расчетный коэффициент, начиная с +20°C. Например, при плотности автобензина АИ-95 700–719 кг/м³ коэффициент увеличения физического объема составляет 0,01225. По общепринятому порядку учета ГСМ изменения температуры свыше 20°C необходимо учитывать в специальном журнале строгой отчетности по датам отчетного периода и маркам нефтепродуктов, в частности, автобензина, тогда как в некоторых бюджетных организациях такой учет не ведется, что способствует созданию излишков нефтепродуктов и их хищению.

Нередко имеет место хищение бюджетных средств путем получения наличных денежных сумм по фальсифицированным платежным ведомостям, в которых приводится список вымышленных физических лиц, фактически не состоящих в штате ревизуемого подразделения. Как правило, такие хищения совершаются по сговору главного бухгалтера с кассиром ревизуемого подразделения. Кроме того, схема упомянутых хищений общеизвестна.

Финансово-экономической ревизией было выявлено хищение денежных средств путем выплаты денежного довольствия вымышленным сотрудникам на сумму 6122 000 руб. Данное хищение совершалось способом подлога платежно-финансовых документов.

Мы предлагаем встречную проверку данных расчетно-платежных ведомостей со штатным расписанием, табелями учета рабочего времени, приказами о зачислении на работу и увольнении сотрудников, карточек учета денежного довольствия. Необходимо сверка первых экземпляров банковских реестров, в которых приводится список сотрудников подразделений – получателей денежного довольствия и других выплат, с данными копий указанных реестров, находящихся в делах бухгалтерии. В результате подобной проверки может быть выявлено превышение числа сотрудников над их количеством, учтенным в копии реестра подразделения.

Хищения бюджетных средств путем завышения физических объемов ремонтно-строительных работ, как правило, можно выявить способом обмера фактически выполненных указанных работ, а также выборочным вскрытием отремонтированных площадей. Практика показывает, что материальный ущерб от рассматриваемого хищения встречается часто и классифицируется как хищение в особо крупных размерах.

Хищение бюджетных средств путем заключения фиктивных госконтрактов, как свидетельствуют проведенные нами исследования за последние 5 лет, совершаются по сложным схемам. По полученным нами данным, такой вид хищений выявляется от 5 до 7 раз за отчетный год, и они измеряются в миллионах рублей.

Так, в 2015 году бюджетной организацией был заключен фиктивный госконтракт на транспортировку централизованных нефтепродуктов. При этом основной документ – госконтракт на транспортировку нефтепродуктов – был оформлен без нарушений норм действующего законодательства.

В процессе ревизии, проведенной по специальной программе проверки, разработанной соискателем, подразделению-получателю было направлено распоряжение о предоставлении первичных документов, на основании которых можно удостоверить транспортировку нефтепродуктов, которую должна была выполнить транспортная организация по заключенному госконтракту. В состав таких документов были включены товарные накладные на поступление бензина, извещения на поступление бензина, акты приема-передачи нефтепродуктов, акты сверки поставки и отпуска нефтепродуктов.

Расширять этот список, по мнению соискателя, нецелесообразно, поскольку дополнительное количество первичных документов может лишь повысить трудоемкость проверки. По документам, представленным согласно запросу, выполнение транспортных работ и поступление нефтепродуктов по госконтракту не подтвердилось. В результате проверки выписок из лицевого счета был установлен факт перечисления денежных средств транспортной организации по нескольким госконтрактам на сумму 3187 000 руб. Проверка бухгалтерских проводок по изложенному факту показала явный недостаток действующего Единого плана счетов³: факты расчетов (дебиторской и кредиторской задолженности) не учитывались, то есть перечисленные суммы относились на текущие расходы, что определенным образом способствует хищению товарно-материальных ценностей и денежных сумм.

По результатам ревизии можно предполагать, что под прикрытием госконтрактов указанная денежная сумма была похищена по сговору бюджетной организации и транспортной организации путем оформления фиктивного госконтракта.

Хищения бюджетных средств в форме прямой недостачи вещественных доказательств, как показывает практика, чаще всего касаются дорогостоящих материальных ценностей, изъятых при производстве дознания и предварительного следствия. В одном из подразделений МВД России при проведении ревизионной проверки вещественных доказательств, хранящихся в кассе подразделения в подотчете кассира, вес пакета с изъятыми при производстве предварительного следствия дорогостоящими камнями оказался значительно меньше веса, указанного на пакете и в постановлении следователя о приобщении к уголовному делу вещественных доказательств. В таком случае законодательством предусмотрено вскрытие пакета и пересчет единиц

³ План счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению утверждены приказом Министерства финансов РФ от 06.12.2010 № 162н (ред. от 16.11.2016).

вещественных доказательств в натуральных измерителях. В нашем примере недостача указанных ценностей составила 10245 000 руб.

В области рассмотренных хищений нормативные документы не предусматривают процедуры финансово-экономической ревизии⁴. К тому же эти документы морально устарели, поскольку были приняты в 80-х годах прошлого столетия.

При ревизии вещественных доказательств мы рекомендуем проводить инвентаризацию фактического наличия пакетов с остатком, учтенным в отчете кассира. Данные инвентаризации сопоставляются с записями в Книге учета вещественных доказательств, ценностей и иного имущества, изымаемых органами предварительного следствия и дознания. Таким образом, формируется информация о результатах инвентаризации.

Если возникают сомнения в наличии в пакетах материальных ценностей и денежных сумм, мы считаем необходимым установить наличие на пакетах печатей и подписей следователя и понятых, а также обратить внимание на внешнюю целостность пакетов. Обычно на данном этапе можно обнаружить полное или частичное отсутствие вещественных доказательств. Далее мы рекомендуем вскрытие пакетов и сопоставление их содержимого с перечнем ценностей, указанных в приемной квитанции и Книге учета вещественных доказательств.

Хищение бюджетных средств путем излишнего списания денежных средств, как показали наши исследования, обычно совершается через дублированное списание денежных сумм по одному кассовому и банковскому документу. Для этого упомянутые выше первичные расходные документы, принятые к бухгалтерскому учету в прошлых отчетных периодах (расчетно-платежная ведомость, расходный кассовый ордер с приложениями, выписки из лицевого счета с приложенными оправдательными документами), изымаются из архива и вторично включаются в расход бюджетных средств. В результате подобных операций в кассе образуется излишек денежных средств [1], который затем похищается.

Совершение злоупотреблений посредством повторного проведения денежных сумм по кассовым отчетам первичных расходных документов чаще всего становится возможным в результате различных умышленных нарушений порядка оформления первичных документов.

Традиционно кассовые документы и данные банковских выписок из лицевых счетов, касающиеся снятия кассовой наличности, ревизуются сплошным порядком. При этом проверка, как правило, проводится формально, в результате чего упускаются

признаки рассмотренных выше хищений. Практика показывает, что даже в процессе формальной проверки при внимательном осмотре первичных кассовых документов можно установить отчетный период их фактического оформления, например, по цвету документа, по следам подшивки – используется ли документ повторно или является ксерокопией.

В практике нередко встречаются случаи, когда в отчеты кассира включается один или несколько расходных кассовых ордеров, тогда как оправдательные документы и даже сам расходный кассовый ордер отсутствует. Мы считаем, что в таком случае допущены изъятие или утрата, в том числе умышленная, указанных кассовых документов с целью хищения денежных сумм.

В случае выявления документов, которые имеют признаки повторного включения в кассовый отчет, целесообразно опросить сотрудников – получателей денежных сумм по данному документу, что может помочь установить наличие фиктивного расходного кассового документа. Кроме того, необходимо проверить Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров за периоды, предшествующие ревизуемому, что даст возможность установить круг аналогичных документов (по содержанию кассовой операции и по сумме, списанной в расход). Затем необходима проверка фактического наличия этих документов в кассовых отчетах предыдущих периодов.

Опыт показывает, что особенно тщательно необходимо проверять регистрацию платежных кассовых ведомостей, так как они повторно используются чаще всего.

Так, в процессе ревизионной проверки кассовых операций было установлено, что в ведомости на выплату премий сотрудникам за апрель 2015 года на сумму 450000 руб., включенной в кассовый отчет, исправлен год ее составления. Имелись следы исправления года и на приказе о выдаче премий. Фактически упомянутая премия была выплачена по платежной ведомости на указанную выше сумму и проведена по отчету кассира в апреле 2014 года, но ведомость в кассовых документах этого отчетного периода отсутствовала. В результате письменного опроса сотрудников, чьи фамилии были указаны в ведомости, было установлено, что они действительно получали премию, но не в апреле 2015 года, а в апреле 2014 года.

Обобщение постоянно усложняющихся схем хищений бюджетных средств, выявленных за последние годы, будет способствовать выполнению актуальной задачи по реформированию методологии традиционных формальных ревизионных процедур. Это позволит превратить финансово-экономическую ревизию в эффективный инструмент борьбы с финансовыми преступлениями.

⁴Инструкция «О порядке изъятия, учета, хранения и передачи вещественных доказательств по уголовным делам, ценностей и иного имущества органами предварительного следствия, дознания и судами» (утв. Генпрокуратурой СССР, МВД СССР, Минюстом СССР, Верховным судом СССР, КГБ СССР 18 октября 1989 г. № 34/15) с изменениями и дополнениями.

Библиографический список

1. Баранова И.В., Артюшин И.Ю. Роль ведомственного контроля в системе государственного финансового контроля // Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции «Влияние модернизации общественных и корпоративных финансов на структуру и содержание программ непрерывного профессионального образования в области экономики и менеджмента» (Новосибирск, 4–5 окт. 2012 г.). – Новосибирск, 2012. – С. 71–77.
2. Барикаев Е.Н., Орлова Е.А. Сущность и задачи ведомственного контроля МВД как элемента концепции финансового контроля // Вестник САМГУПС. – 2014. – № 4 (26). – С. 13–18.
3. Мельник М.В. Ревизия и контроль : учеб. пособие. – М. : Кнорус, 2009. – 632 с.

References

1. Baranova I. V., Artyushin I. Ju. [Role of Internal Control in the State Financial Control System]. *Sbornik nauchnyh trudov po materialam Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferentsii «Vliyanie modernizatsii obshchestvennyh i korporativnyh finansov na strukturu i sodержanie programm nepreryvnogo professional'nogo obrazovaniya v oblasti ekonomiki i menedzhmenta»* [Coll. of sci. papers of the Int. sci. and pract. conf. "The Impact of Public and Corporate Finance Modernization on the Structure and Content of Continuing Professional Education Programs in Economics and Management"]. – Novosibirsk, 2012, pp. 71–77 (in Russ.).
2. Barikaev E.N. Orlova E.A. Nature and Control Tasks of the Ministry of Internal Affairs as an Element of the Financial Control Concept. *Vestnik SAMGUPS*, 2014, no. № 4 (26), pp. 13–18 (in Russ.).
3. Mel'nik M.V. *Reviziya i kontrol'* [Audit and Control]. Moscow, Knorus Publ., 2009. 632 p.

УДК 6574

Формирование эффективной учетной системы по центрам ответственности на промышленном предприятии

Creating Effective Accounting System for Responsibility Centers at the Industrial Enterprises

Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева, Россия, Орел

Людмила Владимировна Попова

докт. экон. наук, профессор, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»
e-mail: lvp_134@mail.ru

Сергей Александрович Алимов

канд. экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»
e-mail: alimov_sergei@mail.ru

Мария Сергеевна Алимова

канд. экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»
e-mail: mashasms1@gmail.com
302020, Россия, г. Орел, Наугорское ш., д. 40.
Тел. +7 (4862) 41-98-60.

Аннотация. В статье рассмотрено формирование эффективной учетной системы процессов производства и реализации по центрам ответственности на промышленном предприятии. Представлена характеристика центров ответственности в рамках учетной системы производства и реализации готовой продукции, изложен процесс построения гибкой сметы затрат центром ответственности в рамках формирования эффективной учетной системы производства и реализации

Orel State University, Russia, Orel

Popova Luidmila

Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting and Audit Department
e-mail: lvp_134@mail.ru

Alimov Sergey

PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting and Audit Department
e-mail: alimov_sergei@mail.ru

Alimova Maria

PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting and Audit Department
e-mail: mashasms1@gmail.com
40, Naugorskoe highway, Orel, Russia, 302020.
Phone +7 (4862) 41-98-60.

Abstract. This article reviews the development of an effective accounting system of production processes for implementation in the responsibility centers of industrial enterprises. Within the accounting system of production and sales of finished goods, features of the responsibility centers are provided. In the context of developing an effective accounting system of production processes and sales of finished goods the creation process of a flexible cost budget by the responsibilities centers is described.

готовой продукции промышленного предприятия. Кроме того, предложены форма гибкой сметы затрат, формируемой центром ответственности промышленного предприятия, и схема формирования отчета по прибыли для целей создания эффективной учетной системы производства и реализации на промышленном предприятии.

Ключевые слова: учетная система; центры ответственности; управленческие решения.

Управленческие решения в предпринимательской деятельности, принимаемые в рамках учетной системы предприятия, основываются на разного рода информации планового, нормативного, технологического, учетного и аналитического характера. При этом основными функциями управления выступают контроль и регулирование, реализуемые в рамках сопоставления плановых сведений и данных оперативного учета.

Информация, формируемая в рамках внутренней отчетности предприятия, позволяет осуществлять оценку результатов управленческих решений и определять ответственность за их исполнение. Аналитическая информация, создаваемая на основе применения специфических приемов, является основой таких важнейших процессов на предприятии, как планирование и координация будущего развития организации.

В информационной системе предприятия такие задачи выполняет учетная система, имеющая присущие ей отличительные признаки, методы, приемы, способы и принципы функционирования.

Каждый менеджер должен в рамках реализации своей деятельности создать механизм управления предпринимательской деятельностью предприятия, ориентированный на получение прибыли и достижение целей на рынке товаров и услуг.

При этом для принятия эффективных разноуровневых управленческих решений наиболее эффективным представляется создание в рамках учетной системы процессов производства и реализации готовой продукции центров ответственности. Это позволит использовать специфические методы управления затратами с учетом особенностей деятельности каждого подразделения предприятия, а также осуществлять постоянный контроль за формированием таких важнейших показателей, характеризующих работу организации, как затраты, выручка, прибыль.

Центр ответственности – структурное подразделение, которое организует хозяйственную деятельность, во главе которого стоит руководитель (менеджер), оказывающий естественное воздействие на итоги этой деятельности и несущий за них ответственность.

Исходя из объема полномочий и обязанностей руководителя различают: центр затрат, центр доходов,

Also, the authors have offered a flexible shape of cost budget, formed by the responsibility center of an industrial enterprise, and the formation scheme of profit report for the purpose of creating an effective accounting system of production and sales at the industrial enterprises.

Keywords: accounting system; responsibility centers; management decisions.

центр прибыли и центр капитальных вложений и инвестиций (рис. 1).

Наиболее значимыми для реализации функций учетной системы производства и реализации готовой продукции промышленного предприятия являются центр затрат и центр прибыли. Рассмотрим каждый из них и возможность его внедрения в деятельность промышленного предприятия более подробно.

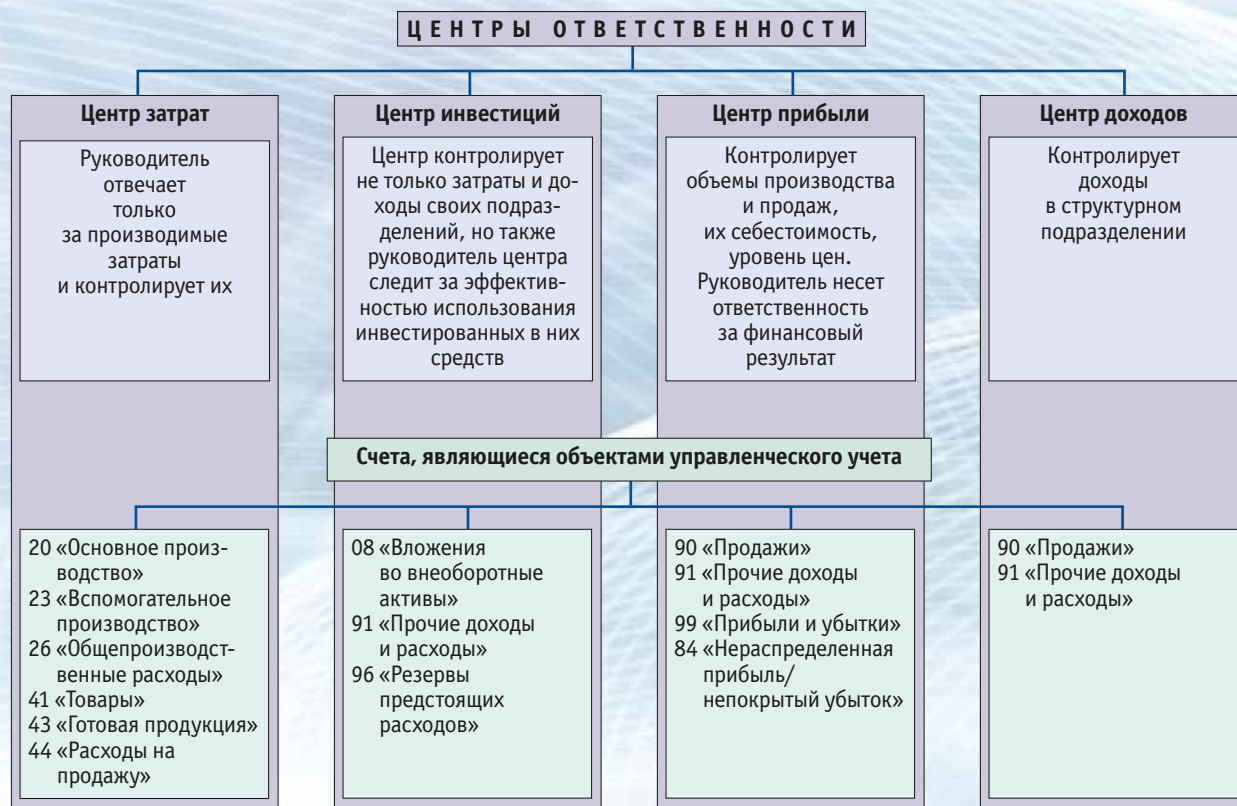
Центр затрат – подразделение, руководитель которого несет ответственность за величину, динамику и структуру затрат на предприятии. Для промышленного предприятия это в большей степени производственные цеха. При этом центры затрат в них следует разбить на центры регулируемых, произвольных (частично регулируемых) и слабо регулируемых затрат.

Для центра регулируемых затрат существует оптимальное соотношение между затратами и выпуском. У производственных цехов промышленного предприятия существуют нормы расхода материалов, нормативная трудоемкость единицы продукции, а суммарные затраты на материалы и оплату труда определяются наиболее часто путем умножения нормативных затрат на единицу продукции и на запланированный объем выпуска.

Управление затратами таких центров должно осуществляться на промышленном предприятии при помощи гибких бюджетов. При этом перед менеджером центра регулируемых затрат ставится основная цель – минимизация затрат на единицу выпуска, поэтому деятельность центра и его руководителя оценивается путем сопоставления плановых и фактических затрат на единицу продукции.

Для центра произвольных затрат не существует оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности: фиксированная величина затрат для таких центров устанавливается по решению руководства предприятия в период разработки плана в зависимости от задач, поставленных перед такими центрами на предстоящий период. Менеджеры центров произвольных затрат несут ответственность за соблюдение бюджета, а также за качественные показатели работы предприятия.

Центр слабо регулируемых затрат отличается от центра произвольных затрат тем, что руководство предприятия практически не может повлиять на величину затрат таких центров и принимает



Основная задача центров ответственности – свести к минимуму вложения, необходимые для достижения заданного результата

Рис. 1. Характеристика центров ответственности в рамках учетной системы производства и реализации готовой продукции

ее как заданную величину. В современных экономических условиях на российских предприятиях отсутствует необходимость внедрения центра слабо регулируемых затрат, так как их наличие может привести к получению отрицательных конечных финансовых результатов деятельности, связанных в первую очередь с невозможностью сократить объем тех или иных слабо регулируемых затрат.

Главный инструмент учетной системы производства и реализации готовой продукции, позволяющий контролировать деятельность центра затрат, – смета. Смета для центра затрат должна содержать информацию об ожидаемых затратах, основанную на планах управления и концепции контролируемых затрат.

Определение контролируемых статей – ключевая задача при внедрении на промышленном предприятии системы учета по центрам ответственности. В наиболее предпочтительном варианте все затраты должны быть закреплены за определенными подразделениями и конкретными подотчетными лицами.

Менеджер подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину этих затрат. На сегодняшний день широкое распространение получили гибкие сметы, позволяющие пересчитывать

ожидаемые затраты на фактический объем производства.

На рис. 2 представлена характеристика предлагаемой формы сметы затрат центра ответственности и процесса ее построения в рамках совершенствования учетной системы производства и реализации готовой продукции промышленного предприятия.

В таблице представлена предлагаемая форма гибкой сметы затрат, которая может составлять центром ответственности промышленного предприятия.

Таким образом, гибкая смета затрат – это метод планирования затрат в учетной системе процессов производства и реализации готовой продукции. Ожидаемые затраты включаются в смету с расчетом на различные уровни деловой активности. Гибкая смета составляется на основе анализа поведения постоянных и переменных затрат и позволяет промышленному предприятию пересчитывать запланированные статьи издержек в зависимости от достигнутого уровня объемных показателей, воздействующих на данные статьи.

Далее рассмотрим центр ответственности в учетной системе производства и реализации готовой продукции – центр прибыли.

Центры прибыли (профит-центры) как центры ответственности подразумевают под собой

Предлагаемая форма гибкой сметы затрат, формируемой центром ответственности промышленного предприятия

Статьи затрат	По смете, руб.	В пересчете на объем операций, руб.	Фактические, руб.	Отклонение, руб.		Ответственное лицо
				экономия	перерасход	
1	2	3	4	5	6	7
Переменные затраты						
1. Материальные затраты, в том числе:	X	X	X	X	X	Руководители производственных цехов
- сырье и материалы;	X	X	X	X	X	
- материалы, переданные в переработку на сторону	X	X	X	X	X	
2. Амортизация основных средств	X	X	X	X	X	Руководители производственных цехов
3. Затраты на оплату услуг сторонних организаций, в том числе:	X	X	X	X	X	Руководители производственных цехов
- затраты на электроэнергию;	X	X	X	X	X	
- затраты на отопление;	X	X	X	X	X	
- затраты на водоснабжение;	X	X	X	X	X	
- затраты, связанные с оказанием прочих услуг	X	X	X	X	X	
Итого переменных затрат	X	X	X	X	X	Руководители производственных цехов
Постоянные затраты						
4. Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды	X	X	X	X	X	Менеджер центра ответственности затрат
5. Командировочные расходы	X	X	X	X	X	Менеджер центра ответственности затрат
6. Налоговые затраты	X	X	X	X	X	Менеджер центра ответственности затрат
7. Прочие затраты	X	X	X	X	X	Менеджер центра ответственности затрат
Итого постоянных затрат	X	X	X	X	X	Менеджер центра ответственности затрат
Итого себестоимость	X	X	X	X	X	Главный менеджер

отделения, управленческий персонал которых несет ответственность не только за расходы, но и за финансовые результаты собственной деятельности. Они принимают управленческие решения, основанные на количестве потребленных ресурсов и полученном в итоге объеме прибыли.

Данные центры контролируют основные компоненты деятельности предприятия, связанные

с производством и реализацией, которые в свою очередь влияют на величину дохода и прибыли. К таким компонентам относят: объемы производства и продаж, их себестоимость, уровень цен. В ведении руководителя данного центра находятся не только механизмы формирования затрат и дохода, но и механизм ценообразования, поэтому он несет ответственность за финансовый результат, полученный подразделением.

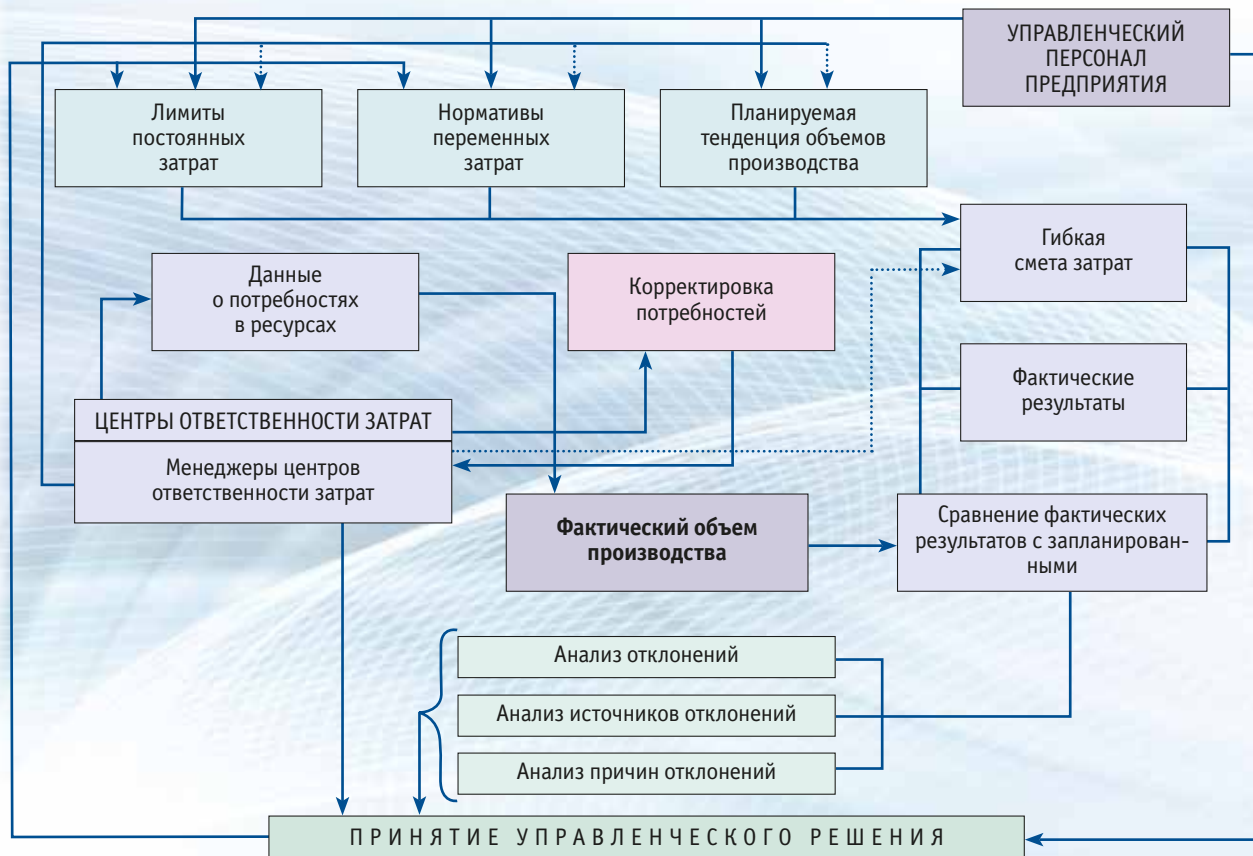


Рис. 2. Процесс построения гибкой сметы затрат центром ответственности затрат в рамках формирования эффективной учетной системы производства и реализации готовой продукции промышленного предприятия

Основная цель центра прибыли – максимизация прибыли методом наилучшего сочетания характеристик вкладываемых ресурсов, размера выпускаемой продукции и цены.

Учитывая прибыль как основной оценочный показатель деятельности предприятия, управленческий персонал руководствуется следующими принципами:

- 1) увеличение прибыли одного подразделения не должно вести к снижению прибыли всей фирмы;
- 2) независимо от размеров прибыли всей компании, прибыль каждого подразделения должна быть сформирована объективно;
- 3) решения других менеджеров не должны влиять на результаты деятельности одного менеджера, то есть один менеджер в процессе своей деятельности должен руководствоваться только своими выводами.

Создание центров прибыли на предприятии в рамках учетной системы необходимо начинать с анализа системы финансового учета финансовых результатов и экономического анализа в целом.

Главным отчетным документом центра прибыли считается отчет по создаваемой предприятием

прибыли. Схема формирования отчета по прибыли для целей создания эффективной учетной системы производства и реализации на промышленном предприятии представлена на рис. 3.

Система управленческой отчетности центра прибыли включает:

- отчеты центра об исполнении сметы расходов;
- отчет о выполнении плана продаж;
- отчет о вкладе подразделений в общий финансовый результат и другие.

Разработанные формы управленческой отчетности не должны быть стандартными, а их показатели неизменными на протяжении длительного периода времени. Данные форм отчетности должны формироваться в соответствии с их полезностью для нужд управления.

Таким образом, при внедрении в деятельность промышленного предприятия, а именно в учетную систему производства и реализации готовой продукции центров ответственности, будет осуществлено:

- упрощение процедуры ведения синтетического и аналитического учета посредством накопления информации по счетам отклонений;
- создание условий для формирования отчетности по потребностям;

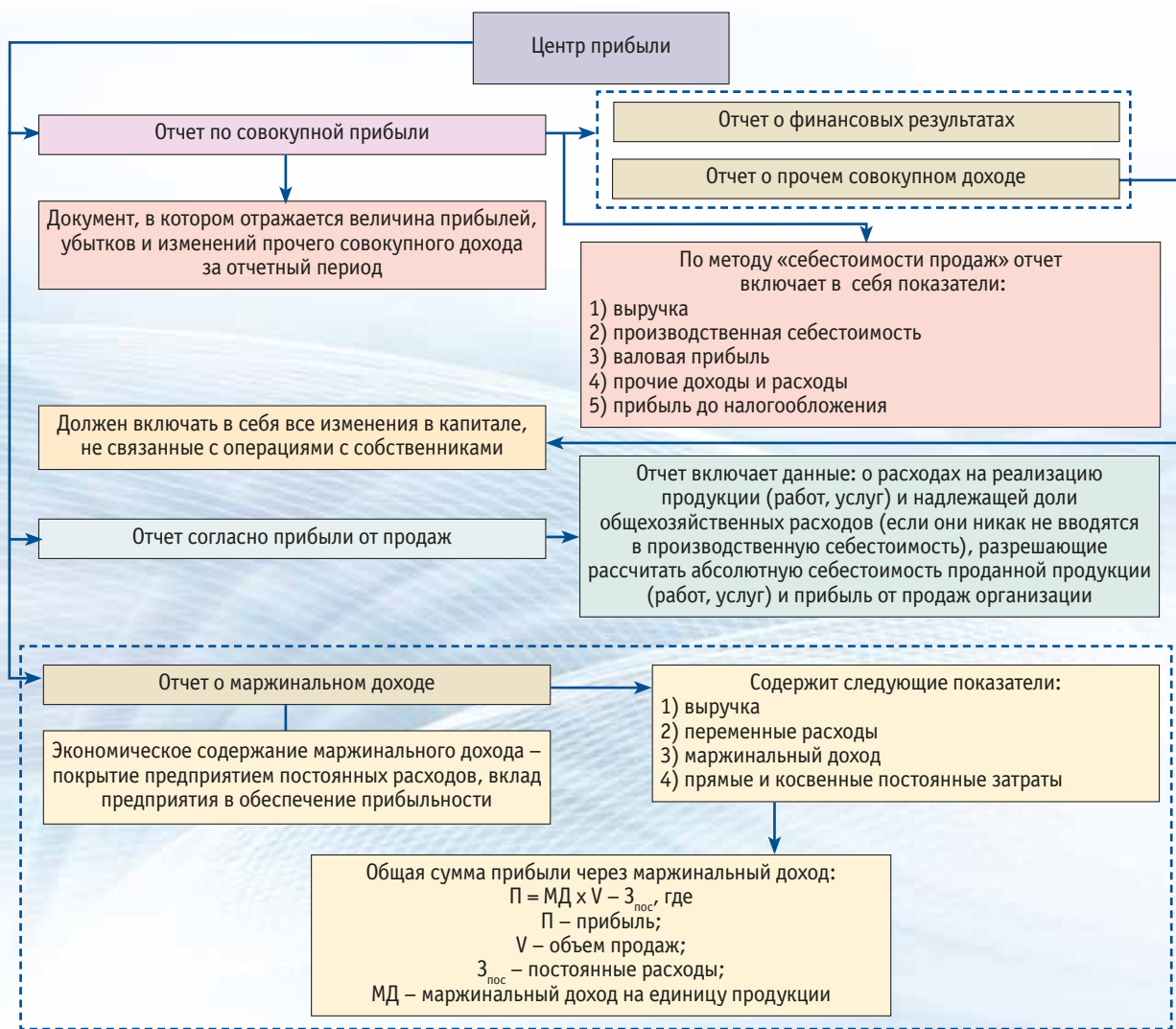


Рис. 3. Схема формирования отчета по прибыли для целей создания эффективной учетной системы производства и реализации на промышленном предприятии

• повышение обоснованности принимаемых управленческих решений.
Все это положительно скажется как на эффективности учетной системы производства

и реализации готовой продукции промышленного предприятия, так и на показателях результативности его деятельности в целом.

Библиографический список

- Алимов С.А. Стратегический управленческий учет формирования финансовых результатов на промышленных предприятиях // Управленческий учет. – 2015. – № 5. – С. 3–9.
- Сорокина М.С., Гудков А.А. Понятийные категории информационных потоков при взаимодействии бухгалтерского и налогового учета // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. – № 2. – С. 20–24.
- Попова Л.В. Принципы коммуникационного взаимодействия элементов учетно-налоговых систем // Управленческий учет. – 2011. – № 11. – С. 78–86.
- Сорокина М.С., Гудков А.А. Моделирование управленческой системы оптимизации налоговых затрат // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. – № 9. – С. 55–60.

References

- Alimov S.A. Strategic Management Accounting of Financial Results at the Industrial Enterprises. *Upravlencheskiy uchët*, 2015, no. 5, pp. 3–9 (in Russ.).
- Sorokina M.S., Gudkov A.A. Conceptual Categories of Information Flows in the interaction of Accounting and Tax Accounting. *Ekonomicheskie i humanitarnye nauki*, 2012, no. 2, pp. 20–24 (in Russ.).
- Popova L.V. Principles of Accounting and Tax Systems' Elements Communication. *Upravlencheskiy uchët*, 2011, no. 11, pp. 78–86 (in Russ.).
- Sorokina, M.S., Gudkov A.A. Simulation of Management System Optimization of Tax Costs. *Ekonomicheskie i humanitarnye nauki*, 2012, no. 9, pp. 55–60 (in Russ.).

ВАК 08.00.12

Практика распространения нефинансовых отчетов компаний как способ формирования их конкурентных преимуществ

Practice of Non-Financial Reports Distribution as a Way of Creating Companies' Competitive Advantages

Санкт-Петербургский государственный
университет, Россия, Санкт-Петербург

Михаил Львович Пятков
докт. экон. наук, профессор
e-mail: mlpyatov@yandex.ru

Немецкая служба Академических
Обменов, Германия, Гамбург

Татьяна Николаевна Соловей
стипендиат
e-mail: solovej.tanja@mail.ru
191123, Россия, г. Санкт-Петербург,
ул. Чайковского, д. 62, ауд. 313.
Тел. +7 (812) 363-67-68.

Аннотация. Статья посвящена выявлению возможных закономерностей формирования и развития практики представления новых видов публичной корпоративной отчетности. Положения данной статьи представляют собой свидетельства возможности и необходимости изучения процессов появления и распространения новых видов отчетности компаний в контексте общих тенденций поведения участников экономических отношений. Оцениваются возможности применения к теории бухгалтерского учета положений современного экономического дарвинизма, базирующихся на теориях Т. Веблена, Ж.Г. Тарда, Э. Дюркгейма, Ф. Басса. Приводятся материалы исследований, посвященных развитию практики представления компаниями новых форм отчетности в дореволюционной России и современном мире, а также анализ научных публикаций, посвященных вопросам качества отчетности.

Ключевые слова: отчетность; нефинансовая отчетность; конкуренция; спрос; предложение; подражание; демонстративное потребление; дарвиновская экономика; информация; качество отчетности; потребности пользователей отчетности.

Saint-Petersburg University, Russia,
Saint-Petersburg

Mihail Pyatov
Doctor of Economics, Professor
e-mail: mlpyatov@yandex.ru

German Academic Exchange Service,
Germany, Hamburg

Tatiana Solovej
grant-holder
e-mail: solovej.tanja@mail.ru
Aud. 313, 62, Chaykovskogo str.,
Saint-Petersburg, Russia, 191123.
Phone +7 (812) 363-67-68.

Abstract. The paper intends to identify possible trends in developing new types of public corporate reporting. It presents the possibility and necessity of studying the processes of introduction and distribution of new types of reporting in the context of general behavioral trends of economic affairs participants.

Based on the theories of Veblen T., Tarde G. Durkheim E., Bass F. the paper evaluates the possibility to apply the provisions of the modern economic Darwinism to the theory of accounting. The authors introduce the research materials of the practice evaluation of new forms of reporting in pre-revolutionary Russia and modern days, as well as analysis of scientific publications devoted to the quality of reporting.

Keywords: reporting; non-financial reporting; competition; demand; supply; imitation; conspicuous consumption; the Darwin Economy; information; quality of reporting; needs of financial statements users.



Рис. 1. Количество корпоративных социальных отчетов по данным Global Reporting Initiative («Глобальная инициатива по составлению отчетности»). Источник: Global Reporting Initiative (GRI) Sustainability Disclosure Database (База данных об устойчивом развитии «Глобальной инициативы по составлению отчетности»; обращение к базе данных 26.02.2017).

Новые виды отчетности покоряют мир

В настоящее время совершенно очевиден тот факт, что глобальное расширение практики представления нефинансовой информации в отчетности компаний стало значимым трендом экономической жизни последних десятилетий. Все больше нефинансовых данных появляется в годовых отчетах, наряду с этим все большее распространение получают принципиально новые виды отчетности фирм – социальная отчетность, отчетность об устойчивом развитии, интегрированная отчетность.

Иллюстрацией этой ситуации может служить приведенный на рис. 1 график роста числа публикуемых компаниями так называемых корпоративных социальных отчетов, составленный по данным, размещенным на сайте Global Reporting Initiative («Глобальная инициатива по составлению отчетности»)¹.

График показывает, что с определенного момента, условно в качестве такового можно рассматривать 2007 год, количество представляемых компаниями отчетов нового типа стало резко увеличиваться. Однако только 10 лет спустя инициативно достигнутый к 2015 году уровень объема отчитывающихся компаний нашел отражение в предписаниях обязывающих регулятивов.

По всей видимости, в 2017 году количество компаний в Европейском союзе, представляющих нефинансовую отчетность, должно возрасти, и причиной этому послужит директива Европейского

союза (EU Directive 2014/95/EU)². Данный документ обязывает крупные компании и корпорации представлять отчетную информацию об их «социальной ответственности». Согласно данной директиве, более 6000 компаний будут обязаны информировать заинтересованных пользователей об их стратегии развития, влиянии на окружающую среду, соблюдении прав и свобод человека, условиях труда в компании, а также раскрывать мероприятия, проводимые в рамках борьбы с коррупцией³.

Любопытный факт: в 1991 году Г. Мюллер (Gerhard G. Mueller), Х. Гернон (Helen Gernon) и Г. Миик (Gary Meek) отмечали, что еще «в 60–70-е годы в большинстве индустриально развитых стран получила развитие практика придания большей аналитичности годовым отчетам компаний. ... Компании начали включать в отчеты принципиально новую информацию». Основным стимулом этой работы послужил, по мнению авторов, «низкий уровень информированности инвесторов» [9, с. 61]. «Еще один аспект социальной ориентации годовых отчетов крупных европейских фирм заключается в предоставлении данных о затратах на сохранение окружающей среды и обеспечение безопасности своей продукции для пользователей и природы» [9, с. 60]. В качестве примера тогда была приведена лишь отчетность (всего одной!) «немецкой фирмы Bayer» [там же]. При этом Мюллер, Гернон и Миик в 1991 году довольно сдержанно отмечали, что «это направление повышения аналитичности годового отчета является весьма перспективным, и опыт европейских компаний заслуживает внимания» [9, с. 61].

Однако вышедшее всего пять лет спустя, в 1996 году, третье издание книги М.Р. Мэтьюса и М.Х.Б. Переры «Теория и развитие бухгалтерского учета» [8] уже содержало отдельную главу – «Социальный учет» (Social accounting) [8, с. 364–394]. «Социальный учет – относительно новое направление в бухгалтерском учете, точное определение которому дать достаточно сложно. ... В самых общих чертах социальный учет

¹Global Reporting Initiative – международная организация, выпускающая стандарты корпоративной социальной отчетности, цель которой определяется ею как помощь частным и государственным компаниям, властным органам и иным структурам в осознании и представлении заинтересованным лицам их влияния на окружающую среду, развитие общества и человека, противодействие коррупции и т.п. (<http://www.globalreporting.org>).

²EU Commission. (2014). «Directive 2014/95/EU of the European Parliament and the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups».

³Offenlegung nicht-finanzieller Informationen (http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/non-financial_reporting/index_en.htm).

предполагает предоставление сведений о кадрах, продукции и услугах и ориентирован на предотвращение или сокращение масштабов загрязнения окружающей среды» [8, с. 614].

«Некоторые социальные показатели находили отражение в годовой отчетности и ранее. Однако единодушного мнения среди исследователей бухгалтерского учета по поводу того, какие сведения социальной ориентации должны быть представлены в бухгалтерской отчетности, пока не сложилось» [8, с. 615].

Очень важно, что уже тогда, в 1996 году, авторы отмечали, что «фактором, стимулирующим введение дополнительных форм отчетности, может служить положительное влияние раскрытия социально ориентированной информации на биржевые оценки фирм» [там же]. Однако «результаты исследований, проведенных специалистами, неоднозначны: одни исследования подтвердили это влияние, другие – нет» [там же].

Исследования, на которые ссылались в 1996 году Мэтьюс и Перера, чрезвычайно любопытны.

«Белькауи (Belkaoui)⁴ выявил некоторый краткосрочный рост курса акций. Наше исследование опровергает предположение о том, что отъявленные нарушители, выявленные по результатам их отчетов о социальных издержках, будут «наказаны» на рынке капитала. Дополнительные опубликованные данные могут привести к тому, что администрации фирмы будет рекомендовано направить часть ресурсов компании на охрану окружающей среды и отчитаться перед акционерами о соответствующих расходах» [8, с. 615–616].

Однако Махатра (Maharatra)⁵ показал, что «этичный инвестор» на фондовом рынке никак себя не проявил. «Инвесторы рассматривают затраты на охрану окружающей среды, понесенные принудительно или добровольно, как нерациональную растрату ресурсов, которые можно было бы разместить с выгодой, и не «поощряют» проявление социальной ответственности компаний. Таким образом, обычный инвестор не является «этичным инвестором»; ни промышленники, ни инвесторы не позволяют себе иметь какие-либо стимулы расходования средств на контроль над загрязнением

⁴Речь идет о работе Belkaoui A. (1976) *The impact of the disclosure of the environmental effect of organizational behavior on the market*. *Financial Management*, Winter, p. 26 – 31.

⁵Имеется в виду статья Maharatra S. (1984) «Investor reaction to a corporate social accounting». *Journal of Business Finance and Accounting*, 11 (1), p. 29 – 40.

⁶Имеется в виду публикация: Freedman M. and Stagliano A.J. (1984) «The market impact of social information: investigator reaction to public disclosure». *Proceedings, AAA Mid Atlantic Regional Meeting*.

⁷Пособие по заверению нефинансовой отчетности GRI (<https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-Assurance.pdf>) или информация аудиторской компании PWC (<http://www.pwc.com/gx/en/services/audit/audit-assurance/corporate-reporting/sustainability-reporting.html>).

⁸Индекс устойчивого развития Dow Jones – <http://www.sustainability-indices.com>.

окружающей среды и объявлять о своей социальной ответственности» [8, с. 616].

Далее Мэтьюс и Перера упоминают еще одно исследование – Фридмана (Freedman) и Стаглиано (Stagliano)⁶, проведя которое последние «не выявили ни прямой, ни обратной зависимости курса акций от введения в состав публикуемой отчетности сведений о затратах на профилактику загрязнения окружающей среды». Мэтьюс и Перера объяснили такое положение, в частности, «либо тем, что эффективный рынок уже располагал соответствующей информацией до того, как она была опубликована, либо отсутствием реакции рынка на подобную информацию» [там же].

Приведенные результаты исследований вряд ли свидетельствовали о насущной потребности общества в социальной отчетности компаний. Но что же произошло за эти пять лет, с 1991 по 1996 год, что от разговора о социальной отчетности как «весьма перспективном опыте» авторы обсуждаемых работ перешли к рассмотрению ее как предмета отдельной главы в работе по теории бухгалтерского учета? Так изменился рынок? Стали другими инвесторы?

Можно предположить, что изменилось отношение экономического сообщества не к предмету социальной отчетности, а к самому факту ее наличия (отсутствия) у компании. Такая отчетность стала чем-то вроде конкурентного преимущества фирмы, заключающегося в публичном свидетельстве о ее положительных качествах.

Это стало возможным после прохождения той самой «критической точки» количества компаний, такую отчетность представляющих. «Спрос» на социальную отчетность резко пошел вверх. На представленном графике (рис. 1) за такую «точку» условно может быть принят 2007 год.

Прошло относительно немного времени, и эта тенденция приобрела совсем иные масштабы. Сегодня невозможно представить себе «приличную» западноевропейскую компанию, не представляющую социальную отчетность. Более того, сформировался институт социального аудита⁷.

Аудиторские компании оказывают услуги по заверению (аудиту) нефинансовых отчетов компаний, а также акцентируют внимание клиентов на активный интерес пользователей отчетности и инвесторов к нефинансовой информации и оценке нефинансовых рисков. Не случайно уже существует Dow Jones Sustainability Index (Индекс устойчивого развития Доу Джонса)⁸.

В индексе учитываются такие факторы, как корпоративное управление, управление рисками, престиж торговой марки, изменения психологического климата, отношения в цепочке поставок и трудовые отношения. Компании оцениваются по общим и отраслевым критериям с учетом последних тенденций в экономической, экологической и социальной областях. Особое внимание уделяется способности компании обеспечить стабильные

доходы акционеров в долгосрочной перспективе. В настоящее время разработан международный стандарт по заверению нефинансовой отчетности AA1000 Assurance Standard (AA1000AS).

Количество не значит качество

В рамках проводимого исследования интересно оценить, что пишут о наблюдаемом распространении новых видов корпоративной отчетности наши западные коллеги уже в последние годы, когда эта практика стала нормой экономической жизни. Чтобы попытаться ответить этот вопрос, авторы проанализировали ряд научных журналов, которые содержатся в SCImago Journal & Country Rank (SJR)⁹ за 2016. В области бизнеса, менеджмента и бухгалтерского учета были отобраны *Academy of Management Journal*, *Academy of Management Review*, *Brookings Papers on Economic Activity*, *IMF Economic Review*, *Journal of International Business Studies*, занимающие первые пять позиций в рейтинге. В области бухгалтерского учета были отобраны *Journal of finance*, *Review of financial studies*, *Journal of financial economics*, *Journal of accounting and economics*, and *Journal of accounting research* для изучения взаимосвязи финансовой и нефинансовой отчетности, и как следствие появление такого вида отчетности, как интегрированная. Также мы анализировали статьи о КСО и других исследуемых видах отчетности в трех журналах, посвященных социальным вопросам управления: *Business ethics quarterly*, *Business and society*, and *Journal of business ethics*, также занимающих ведущие позиции в SJR за 2014–2016 годы.

Мы сравнили отобранные журналы с исследованием И. Монтиэля (Montiel I., 2008), чтобы удостовериться в должной специфичности и предметности исследования [15]. Шесть из отобранных журналов анализируются также и в статье И. Монтиэля, остальные семь журналов специализируются на управленческой и бухгалтерской составляющей деятельности компании, поэтому не пересекаются с его терминологическим исследованием.

Исследование проводилось путем изучения электронных версий данных журналов по ключевым словам и словам в аннотации: отчетность, корпоративная социальная отчетность (корпоративный социальный отчет), социальная и экологическая отчетность (социальный и экологический отчет), отчетность (отчет) об устойчивом развитии, корпоративная отчетность (корпоративный отчет), финансовая отчетность (финансовый

отчет), интегрированная отчетность и качество отчетности.

Включение в поисковые запросы таких понятий, как «отчетность» и «качество отчетности», было своеобразной проверкой того, что все важные для исследования статьи попали в выборку. Мы ограничили поиск 1980–2014 годами публикации. В трех группах журналов – «бизнес, менеджмент и бухгалтерский учет», «бухгалтерский учет» и «журналы, посвященные социальной составляющей управления» – количество статей для исследования составило 109. После изучения аннотаций и заключений к статьям количество статей, представляющих интерес для нашего исследования, составило 34. Мы структурировали их в базу данных по аналогии с исследованием И. Монтиэля, систематизировав следующую информацию: год публикации, имя автора (авторов), место работы (проведения исследования автором (авторами)), эмпирическое исследование или нет, вопрос исследования, основные результаты, тезисы касательно качества отчетности.

Проведенный анализ показал очевидный рост числа публикаций, посвященных вопросам качества отчетности, сопоставимый с общим увеличением статей об отчетности компаний. Более половины из отобранных статей (109) посвящены качеству отчетности (56), на втором месте статьи о корпоративной отчетности (18), третье место заняли статьи о социально-экологической отчетности (12) и отчетности об устойчивом развитии.

При этом в журналах, посвященных общим вопросам менеджмента, встречаются публикации, посвященные общим вопросам устойчивого развития и корпоративной социальной ответственности без фокуса на нефинансовую отчетность компаний. Только 6% статей из 109 отобранных напечатаны в журналах по менеджменту.

Самое большое количество статей, посвященных качеству отчетности, представлено в журналах по бухгалтерскому учету: в *Journal of accounting and economics* – 71% статей о качестве отчетности, в *Journal of accounting research* – 20%.

Рис. 2 показывает стремительное увеличение количества статей, посвященных качеству отчетности, в журналах, анализирующих вопросы бухгалтерского учета: 1 статья в 1980–1989 годах, 2 статьи в 1990–1999 годах, 22 статьи в 2000–2009 годах и 30 статей в 2010–2014 годах.

Очевидно, что финансовый кризис 2008 года должен был усилить интерес к качеству представляемой компаниями отчетности. Многие исследования за последние годы показывают, насколько «деликатным» останется вопрос качества отчетности и доверия к ней.

Так, центр исследований мультинациональных корпораций (Centre for Research on Multinational Corporations (SOMO)) и Европейская федерация государственного объединения по представлению услуг (the European Federation of Public Service Unions (EPSU))¹⁰ в 2012 году опубликовали

⁹ SCImago Journal Ranking – разработанный университетом Гранады рейтинг журналов, в котором учитываются не только общее количество цитирований, но и взвешенные показатели цитирований по годам и качественные показатели, такие как авторитетность ссылок (<http://www.scimagojr.com/journalrank.php>).

¹⁰ SOMO / EPSU (12/2012) *Electricity companies less transparent than claimed – Multiple discrepancies found in sustainability reports* (<http://www.epsu.org/a/9190>).

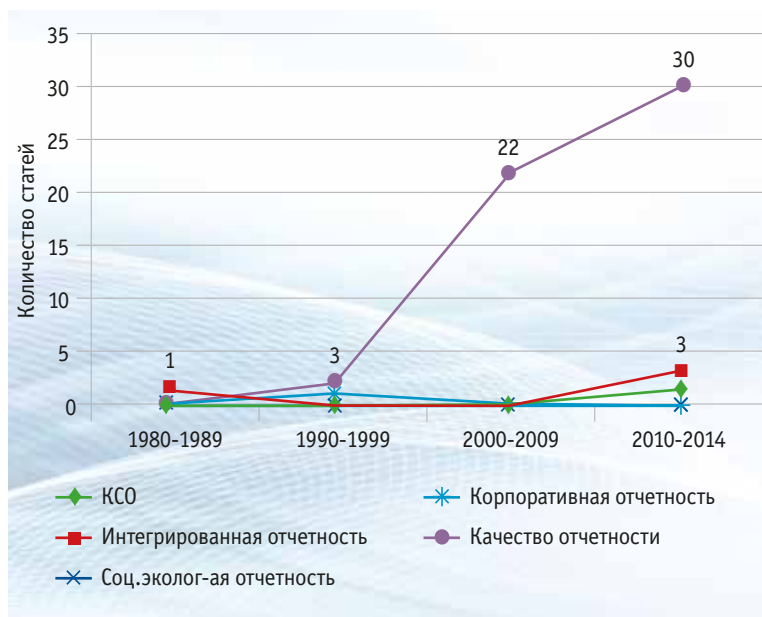


Рис. 2. Количество статей в журналах по тематике бухгалтерский учет

исследование «Энергетические компании менее прозрачны, чем заявлено. Несколько несоответствий, обнаруженных в отчетах об устойчивом развитии», в котором идет речь о систематических, распространенных и значительных расхождениях между заявленной компаниями информацией и той, которая действительно отражена в нефинансовой отчетности.

Исследование Венского университета¹¹ (2012) демонстрирует, как отчитывается 131 компания из списка Forbes-250 о правах человека и как раскрыты в отчетности показатели труда. 86% компаний заявляют, что отчитываются по трудовым показателям, однако только 11% компаний это действительно делают. Похожая тенденция прослеживается в отношении прав человека: 62% компаний заявляют, что отчитываются по данным показателям, но 20% это реализуют на самом деле.

Германская сеть Global Compact und и sneer e.V. опубликовала исследование¹² о качестве отчетности 122 малых и средних компаний, участвующих в немецкой сети Глобального договора, демонстрирующее сильные различия в охвате и качестве отчетности в зависимости от размера компании, многие отчеты носили лишь поверхностный характер.

Для наглядности общего тренда публикаций о нефинансовой отчетности и качестве отчетности в целом, мы систематизировали в целом все отобранные публикации во всех журналах с 1980 по 2014 год (рис 3).

Многочисленные исследования (Centre for Research on Multinational Corporations и the European Federation of Public Service Unions, Исследование Венского университета, Германская

сеть Global Compact und sneer e.V) показывают, что качество нефинансовой отчетности на практике является неудовлетворительным. Причины могут быть различными, одной из них может быть большое количество стандартов нефинансовой отчетности.

Есть три наиболее широко распространенных стандарта по нефинансовой отчетности: G4 (Global Reporting Initiative), AccountAbility AA1000 Series, и Global Compact (Глобальный договор ООН) с предписаниями по составлению сообщения о достигнутом прогрессе (COP), но есть и сотни внутренних принципов нефинансовой отчетности, принципов, правил и стандартов, а также ряд других глобальных инициатив (Tschopp & Huefner 2012) [16]. Большое количество руководств и стандартов влечет за собой проблемы сопоставимости отчетности и необходимости создания системы, которая могла бы помочь сравнить отчеты разных стран, отраслей и компаний.

Таким образом, приведенные данные показывают, что общая тенденция стремительного роста количества представляемых компаниями нефинансовых отчетов, свидетельствующая об объективно существующей потребности в них, загадочно сочетается с неутрачивающей критикой их качества. Это странное обстоятельство может косвенно свидетельствовать о том, что качество этих отчетов не является ключевой составляющей потребности в них.

Данное утверждение позволяет сформулировать гипотезу о наличии факторов развития практики корпоративной нефинансовой отчетности, не относящихся к методам формирования таких отчетов и характеристикам их качества.

Теоретической основой работы в направлении подтверждения (опровержения) данной гипотезы могут послужить труды экономистов-теоретиков, исследующие закономерности распространения новых видов благ.

Корпоративная отчетность и «невидимая рука» рынка

Рассмотрение развития бухгалтерского учета как его последовательного движения за динамикой хозяйственной практики [см. 4; 13] может привести нас к мысли об очевидности и оправданности оценок его (развития) тенденций в рамках так называемой рациональной (утилитарной) социологической традиции. Согласно определению

¹¹Vienna University Studie 12/2012, CSR-reporting.blogspot.nl (<http://csr-reporting.blogspot.de/2012/11/false-claims-in-sustainability-reports.html>).

¹²http://www.globalcompact.de/wAssets/docs/Reporting/fortschrittsberichterstattung_von_KMUs_im_DGCN.pdf?tid_1=All.

Рендалла Коллинза (Randall Collins), «традиция рынка», «описывающая мир, в котором люди рационально занимаются обменом друг с другом, имея в виду оптимальные результаты для всех» [7, с. 135]. Данный тип социологической теории, отмечает Коллинз, «пытается показать, как возникают нормы (общественной жизни. – Прим. авторов) и как происходят обмены, имеющие в виду стандарты справедливости» [там же]. Эта часть социологической традиции, продолжает автор, «кажется созвучной утопическим идеалам первых экономистов, которые считали, что «невидимая рука» делает все верно» [там же].

«Утопические идеалы первых экономистов» – это учение Адама Смита. Данный, по выражению Коллинза, «утопический идеал» сегодня составляет основу любого курса микроэкономики. Более того, соотношение спроса и предложения – это одна из центральных тем школьных учебников по экономике, а это значит, что в современном обществе эти положения учения А. Смита считаются непреложной истиной [2, с. 22; 14].

Соотношение спроса и предложения на рынке в целом характеризует процесс приобретения любых благ в ходе экономической деятельности. В связи с этим сегодня даже школьникам рассказывают о том, что «экономическая наука ... относится к разряду общественных наук. Все эти науки изучают человеческое поведение, но смотрят на него как бы под разными углами. ... Экономисты исходят из того, что люди ведут себя рационально: знают, чего они хотят, и стремятся достичь своих целей наилучшим образом» [2, с. 3–4]. Такое представление о свободном рынке, конкуренции на нем и его «невидимой руке» имеет на сегодняшний день повсеместное распространение, составляя центральную парадигму экономической науки, производящую максимальное влияние на массовое сознание.

Концепция соотношения спроса на блага и их предложения является основой и рациональной социологической традиции, находя применение в рассмотрении самых разных сторон социальной жизни. Можно утверждать, что этот подход к пониманию отношений между «продавцами» и «покупателями» способен объяснить практически любые формы социального взаимодействия, исходя из того, что они существуют в определенный период времени именно в том виде, который нужен обществу, как правило, отражая в себе равновесное соотношение интересов его членов.

В продолжение можно сказать, что практика бухгалтерского учета в целом всегда такова, какой она нужна обществу на определенном историческом этапе. Такой, а не какой-либо иной, ее делают не идеи бухгалтеров-теоретиков, а гармонизация

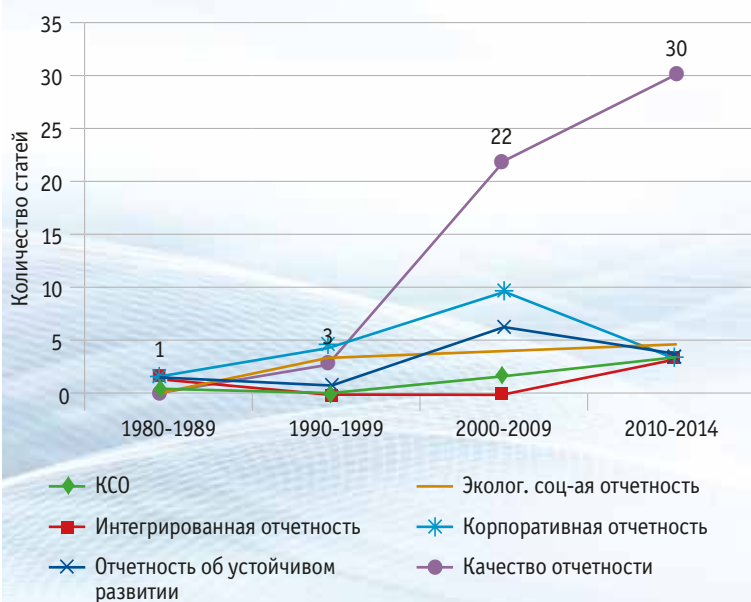


Рис. 3. Количество статей по заданным критериям поиска во всех отобранных журналах

интересов участников экономических отношений. Это обстоятельство позволяет говорить об учетной практике как о частном случае реализации общественного договора. Однако к такому объяснению развития бухгалтерии есть много возражений у современных дарвинистов, видящих иные причины закономерностей развития социальных отношений.

Может быть, не случайно Р. Коллинз, как социолог, относит концепцию «невидимой руки» к области «утопических идеалов». И тут с ним спешат согласиться дарвинисты от экономической науки. Так, в настоящее время американский ученый Роберт Фрэнк¹³ берется утверждать, что «через сто лет экономисты с большей вероятностью будут называть отцом-основателем своей дисциплины не Адама Смита, а Чарльза Дарвина» [13, с. 13].

По мнению Фрэнка, для понимания подлинного содержания экономической жизни общества чрезвычайно важным является «одно из ключевых положений теории Дарвина, заключающееся в том, что естественный отбор направлен на закрепление такого поведения и таких признаков, которые в первую очередь важны для отдельных организмов, а не для целых групп» [13, с. 29]. Дарвин, – пишет Роберт Фрэнк, – придерживался принципиально иной [по сравнению с распространенной благодаря труду А. Смита] точки зрения на процесс конкуренции.

Профессор Фрэнк считал, что «нельзя претендовать на понимание того, как работают рынки,

¹³Роберт Фрэнк (Robert H. Frank), профессор экономики Университета Калифорнии в Беркли (The University of California, Berkeley), профессор экономики, этики и общественной политики в Корнельском колледже искусств и наук (Cornell's College of Arts and Sciences), известный специалист по поведенческой экономике, публицист и автор многих книг.

до тех пор, пока мы не будем иметь достаточно разумного представления о структуре человеческих мотиваций. Эти мотивации живут в мозгу, который развивался в течение миллионов лет. Непосредственная задача мозга в каждом поколении заключалась в том, чтобы побудить своего хозяина к действиям, наиболее надежно обеспечивающим передачу его генетической матрицы следующим поколениям. Дарвиновские рамки – единственные научные рамки, позволяющие сделать выводы о том, почему люди и другие животные ведут себя именно так, а не иначе» [13, с. 55].

«Экономисты, пытаясь моделировать эту систему с целью понять, как работают рынки, вынуждены идти на многочисленные упрощения. [В том числе] распространено убеждение в том, что удовольствие, доставляемое людям потреблением, зависит только от его абсолютных объемов, несмотря на многочисленные доказательства важности относительного потребления» [13, с. 56]. Говоря о таких доказательствах, Фрэнк ссылается на свою работу: Robert Frank *Choosing the Right Pond: Human Behavior and the Quest for Status*, New York: W.W. Norton, 1988. Однако работа, которую никак нельзя обойти вниманием при разговоре об относительном потреблении, это, конечно, «Теория праздного класса» Торстейна Веблена (Thorstein Bunde Veblen, 1857–1929).

«Целью потребления и накопления, – писал Веблен, – принято считать потребление накопленных материальных благ – будь то потребление непосредственно самим владельцем или его семьей, которая при таком теоретическом подходе отождествляется с ним. По крайней мере, считается, что экономическая теория вправе принимать в расчет одну только эту цель потребления. Можно, конечно, подразумевать, что такое потребление служит материальным нуждам потребителя – его материальному благу или же его так называемым высшим запросам, духовным, эстетическим, интеллектуальным и всяким прочим, причем последние обслуживаются материальным потреблением косвенно, что должно быть некоторым образом знакомо всем интересующимся экономикой.

Однако только в том случае, когда термин «материальное потребление» взят в далеком от своего наивного смысла значении, можно сказать, что материальное потребление дает силу стимулу, от которого неизменным образом происходит накопление. Мотив, лежащий в основе собственности, – соперничество; этот же мотив соперничества, на базе которого возникает институт собственности, остается действенным в дальнейшем развитии этого института и в эволюции всех тех черт социальной структуры, к которым собственность имеет отношение. Обладание богатством наделяет человека почетом, почет выделяет людей и делает их объектом зависти. Нельзя сказать ничего столь же веского ни о потреблении материальных благ,

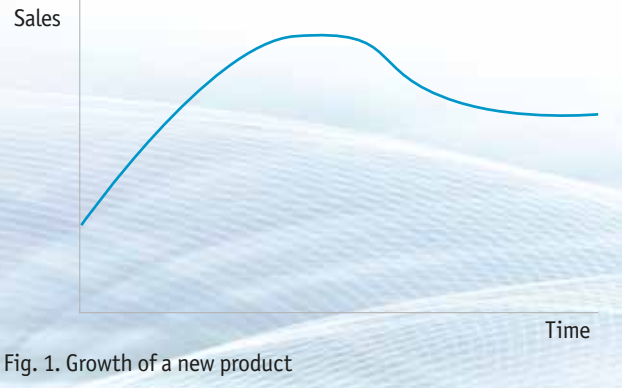


Fig. 1. Growth of a new product

Рис. 4. Закономерность «завоевания» рынка новым товаром согласно Ф. Бассу

ни о каком-либо другом стимуле к приобретению, и, в частности, ни о каком стимуле к накоплению» [3, с. 75–76].

«Во всяком обществе, – утверждал великий социолог, – где имеется обособление материальных ценностей, индивиду ради его собственного душевного покоя нужно владеть такой же долей материальных ценностей, как и другие, те, в один класс с которыми он по обыкновению себя помещает; и крайнее удовольствие – обладать несколько большим, чем другие» [3, с. 79].

Это явление Веблен определил как «демонстративное потребление» [3, с. 108–133]. «Причиной [львиной доли реализуемых на рынках потребностей], – писал Веблен, – является соперничество, стимул к которому создается завистническим сравнением, побуждая нас превосходить тех, с кем мы привыкли считать себя людьми одного ранга» [3, с. 135].

«За исключением инстинкта самосохранения, – утверждал он, также в дарвиновском духе, – предрасположенность к соперничеству является, вероятно, самым сильным, живым и настоятельным из собственно экономических мотивов» [3, с. 140].

Вслед за Вебленом, обращая самое пристальное внимание именно на, казалось бы, примитивные факторы, Роберт Фрэнк берет за утверждать, что, «если экономическая модель не учитывает гипотезу о том, что контекст существенным образом влияет на суждения, она не может раскрыть реальный механизм работы рынков» [13, с. 60].

Итак, определенный товар, определенное благо часто делает желанным не столько потребность в использовании его полезных свойств, сколько осознание факта обладания им (использования его) как конкурентного преимущества, дающего возможность быть наравне с «соперниками» в социальной жизни или превосходить их.

В чем же дело? Почему одни блага становятся в сознании их потребителей конкурентным преимуществом, а другие нет?

Теория потребления Фрэнка Басса и эффект подражания Габриеля Тарда

Идея объяснения этого явления в полном соответствии с концепцией дарвиновской экономики принадлежит профессору Техасского университета Фрэнку Бассу (Bass Frank M.). Она была высказана им в работе о моделировании роста потребления новых продуктов [14]. Басс предположил, что вероятность совершения покупки нового продукта потребителем – это линейная функция от числа прежних покупателей, на основе чего построил систему математических функций, описывающих динамику продаж нового товара во времени.

В своей работе «Рост потребления новых продуктов в моделировании рынка товаров длительного пользования» он представил общую закономерность «завоевания» рынка новым товаром графиком (рис. 4) [14, p. 216].

Общая идея его подхода заключалась в том, что резкий рост продаж любого выводимого на рынок нового товара можно связать с прохождением им определенной «критической» точки, после которой покупку товара новыми покупателями во многом можно считать следствием приобретения его предыдущими.

Один из иллюстрирующих этот тезис графиков, приведенный в его статье и показывающий динамику продаж стиральных машин, приведен на рис. 5 [14, p. 224].

Более поздние исследователи отмечали, что для реализации описанной модели для нового товара необходимо, чтобы на ранних стадиях его внедрения на рынок образовалась некая критическая масса ранних потребителей. В случае преодоления этого порогового значения процесс распространения нового продукта становится необратимым в силу двух факторов:

- институциональное давление: новшество становится социальной нормой, выполнение которой потребителем необходимо для его адаптации к социальному окружению;
- конкурентное давление: опасение, что неприятие новшества приведет к снижению конкурентоспособности [см., например, 6].

Следует отметить, что положения теории Басса во многом отражают идеи знаменитой работы «Законы подражания» одного из основателей современной социальной психологии, французского социолога и криминолога Жана Габриеля Тарда (Gabriel Tarde, 1843–1904). «Я старался выставить с возможно большей отчетливостью на вид чисто социальную сторону фактов, относящихся к человеку, выделяя из последних свою чисто биологическую или физическую их сторону. При этом, однако,

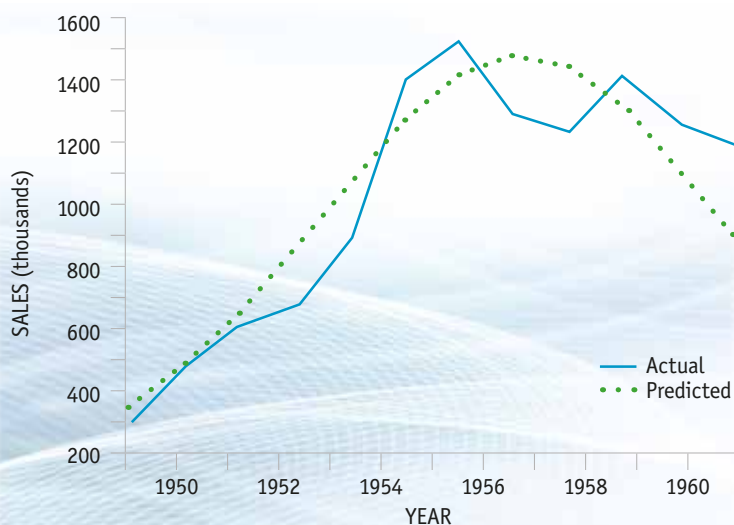


Fig. 8. Actual sales and sales predicted by model (clothes dryers)

Рис. 5. График динамики продаж стиральных машин согласно Ф. Бассу

оказалось, что именно та самая точка зрения, благодаря которой мне удалось достигнуть изучаемых фактов на упомянутые категории, указала мне существование в высшей степени многочисленных, чрезвычайно далеко идущих и в высшей степени естественных аналогий между социальными явлениями и явлениями физическими и биологическими» [12, с. 3].

«Социальный организм, – утверждал Тард, – по существу своему подражательный, и подражание играет в обществах роль, аналогичную с наследственностью в физиологических организмах или с волнообразным колебанием в мертвых телах» [12, с. 14]. При этом «всякие сходства социального происхождения, замечаемые в мире общественном, представляют прямое или косвенное следствие подражания во всевозможных его видах» [12, с. 16].

Социальное подражание, по мнению Тарда, характеризуется геометрической прогрессией, подтверждением чему могут служить «примеры из статистики потребления кофе, табака и т.д., начиная с момента первого ввоза этих продуктов и до того времени, когда они заполнили рынок» [12, с. 21].

«Потребность в каком-нибудь предмете, – считал Тард, – не может предшествовать представлению о нем, а потому никакая социальная потребность не могла предшествовать изобретению, которое только и позволило сообразить, какие продукты, орудия и способы пользования могут удовлетворить ее» [12, с. 82]. Распространение новаций обеспечивается процессами подражания, запускаемыми с момента приобретения необходимой критической массы нового продукта.

«Идея и потребность, – писал Тард, – будучи разпущены, сами собою стремятся распространиться все более и более, следуя именно геометрической прогрессии. Это и есть их идеальная схема,

с которой должна была бы согласоваться и их графическая кривая, если бы они могли распространяться, не сталкиваясь между собою» [12, с. 101].

«Медленный прогресс при возникновении, быстрый и равномерно ускоренный в середине, наконец, возрастающее замедление этого прогресса вплоть до его конца: таковы три возраста всех этих истинных социальных существ, какими я называю изобретения или открытия. Ни одно из них не избегает этого» [12, с. 111]. «Если мы теперь спросим себя, которая из трех указанных фаз всего важнее в теоретическом отношении, то легко ответить, что это вторая» [12, с. 112]. Именно закономерности прохождения ее новым продуктом и будет описывать Ф. Басс, Тард же напишет, что «история, по мнению ученых, есть собрание наиболее славных деяний; мы же более склонны сказать: деяний, имевших наибольший успех, то есть таких новшеств, которым всего более подражали» [12, с. 120].

Наверное, самым ярким примером потребления нового блага по Ф. Бассу за последние годы стали социальные сети. Они, безусловно, представляют собой потребляемое нами благо – благо, закономерности работы рынка которого плохо укладываются в рамки классической модели соотношения спроса и предложения.

Прежде всего, рынок соцсетей – это рынок с искусственно созданной потребностью потребителей. Никто до появления Facebook не знал, что такое социальная сеть данного типа – их просто не существовало. Вряд ли можно говорить, что его появление удовлетворило существовавшую потребность, если не рассматривать в качестве таковой базовую потребность людей в общении.

Это благо, у которого есть определенная цена, выражающаяся, с одной стороны, в присутствии пользователя в сети. Присутствии:

- увеличивающем количество пользователей, характеризующих сеть как популярное и нужное благо;
- позволяющем использовать размещаемые в сети данные самыми разными лицами в самых разных целях;
- дающем возможность информирования пользователей сети о тех или иных фактах.

С другой стороны, мы оплачиваем наше пользование этим благом ценнейшим ресурсом – нашим временем, цена которого, безусловно, может быть выражена в деньгах. Ценность для нас этого блага состоит в возможности представлять и получать на ее технологической основе самые разные данные, имеющие информационное значение.

При этом любопытно, что специфика нашего «взаимодействия» с сетью такова, что объем потребляемых благ и их цена для конкретного индивида не находятся в прямой зависимости. Заплатив больше, мы совершенно не обязательно потребим больший объем благ сети, более того, цена затрачиваемого нами ресурса (времени) при этом может

упасть как меняющаяся в зависимости от эффективности его использования.

Если же за потребление блага принять время нахождения пользователя в сети online, то можно прийти к выводу о независимости в данном случае цены, уплачиваемой за благо, и его приобретаемого объема.

Также фактом потребления сети как блага можно считать факт регистрации в ней, измеряя количеством зарегистрированных лиц величину спроса на данный ресурс. Очевидным становится тот факт, что пользование данным благом прежде всего является конкурентным преимуществом практически независимо от его иной ценности.

Если составить графики «вхождения» пользователей в ту или иную социальную сеть, можно увидеть заметную «критическую точку», например, миллион пользователей, после прохождения которой спрос на сеть, выражающийся в динамике количества зарегистрированных пользователей, начинает резко расти.

Посмотрите, как менялось, например, количество пользователей Facebook с момента запуска сети:

- март 2004 года – старт сети;
- декабрь 2004 года – 1 млн зарегистрированных пользователей;
- декабрь 2005 года – 6 млн пользователей;
- декабрь 2006 года – в сети 12 млн;
- декабрь 2007 года – 58 млн зарегистрированных пользователей;
- декабрь 2009 года – в Facebook 360 млн пользователей;
- октябрь 2013 года – в сети зарегистрировалось более 1 млрд пользователей.

Однако, в отличие от графиков Фрэнка Басса, здесь не видно этапа выравнивания и спада потребления сети как блага. Это говорит о том, что регистрация и возможность активности в сети – это благо, потребление которого стало устойчивой социальной нормой долгосрочного характера.

Похожая ситуация складывается и на «рынке» новых методов формирования отчетности компаний.

Развитие практики представления отчетности как процесс потребления новых благ

На протяжении веков развитие социума показывает: то, что некоторое время назад было свойственным (и главное, ассоциировалось) исключительно с активностью частных лиц (например, позиция, мнение, воля и проч.), постепенно начинает ассоциироваться с «поведением» групп людей, в частности, юридических лиц – компаний. Сегодня забавным покажется удивление от фраз – фирма заключила договор, выступила с заявлением, приняла участие в обсуждении. Хотя очевидно, что это «фиктивные» конструкции, связанные



Рис. 7. Количество отчетов, содержащих в себе нефинансовую информацию, в сравнении с общим количеством отчетов, представленных к опубликованию в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли», за период 1885–1900 гг., шт. [1, с. 22].

исключительно с деятельностью групп физических лиц – людей.

Тем не менее со временем компании становятся единицами социальной жизни, и на них осуществляется «перенос» того, что характерно только для социальной активности людей. Этот тезис, в частности, – одно из упрощенных положений социологической теории Эмиля Дюркгейма [см. 5]. Исходя из данного допущения, мы можем попытаться оценить и закономерности потребления определенных благ компаниями как участниками социальных отношений, «действующих» по аналогии с физическими лицами и «ведущих» себя в рамках общих правил социальной эволюции.

Лука Пачоли в своем знаменитом «Трактате о счетах и записях» (1494) говорит о бухгалтерском учете как об «условии, необходимом всякому, кто желает в исправности вести торговлю» [10, с. 23]. Пачоли пишет о том, как «принято» [10, с. 34] вести учетные книги, о том, что представление учетных книг «в известное бюро для купцов» – это «добрый обычай различных местностей, в которых я побывал» [10, с. 37].

История показывает, что до момента, когда тот или иной метод учета, та или иная форма представления отчетности получает распространение, достаточное для того, чтобы стать нормой хозяйственных отношений и найти отражение в правовых актах, подходы к учету определенных объектов чрезвычайно разнятся от фирмы к фирме. Иными словами, предложение определенных учетных методов и спрос на них находятся в поиске той самой равновесной точки, а в роли «невидимой руки» рынка выступает развитие хозяйственной, а следовательно, и учетной практики.

Именно в этот период наличие у фирмы отчетности определенного вида может сослужить пользу компании не только тем, что эти данные кого-то о чем-то информируют, а уже тем, что в отличие от многих других фирм они у нее просто есть. Отчетность выполняет функцию свидетельства того, что фирма добросовестно, честно и открыто рассказывает о себе, того, что за ней стоят порядочные люди.

А собственно то, о чем она там рассказывает, может быть уже и не столь важным. Со временем не столь важное естественным образом уступало место в отчетности тем данным, которые были необходимы участникам рынка для принятия решений. Но пока этого не происходило, собственно составление, например, бухгалтерской отчетности, демонстрируемой акционерам и всем прочим заинтересованным лицам, играло роль «знака порядочности» фирмы, независимо от собственно содержания представлявшейся отчетности. Такой «знак порядочности» становится конкурентным преимуществом компании. Собственно, наличие у нее отчетности, а не содержание отчетных данных ставит компанию в более выгодное положение в сравнении с теми, у кого такой отчетности нет.

Затем, в определенный момент развитие такой практики приводит к ситуации, когда независимо от предписаний закона уже отсутствие публичной отчетности становится негативной характеристикой фирмы. С этого момента количество фирм, составляющих публичную отчетность, начинает резко расти – «спрос» на нее идет вверх. Происходит та самая «диффузия инновации», которой в этом случае и была публичная финансовая отчетность компании.

И только затем, вслед за уже сложившейся практикой, публичность отчетности акционерных обществ становится нормой права. Ведь в настоящее время мысль о том, что публичная финансовая отчетность компаний «не нужна» экономической практике, прозвучит совершенно абсурдно, однако 200 лет назад она бы никого не удивила.

В этой связи интересным представляется исследование развития практики представления публичной отчетности акционерными компаниями в России второй половине XIX века, проведенное А.С. Асташкиной [см. 1]. График, отражающий динамику публикаций отчетов компаний исследованных Асташкиной отраслей промышленности в части общего количества отчетов и тех из них, которые содержали нефинансовую информацию, представлен на рис. 7.

Чем показательны эти данные? Закон от 15 января 1885 года «Об обложении торговых и промышленных предприятий сборами процентными и раскладочными» установил положение об обязательности для акционерных обществ опубликования отчетности в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли». Компании становились обязанными публиковать «заключительный баланс, извлечения из годового отчета с указанием валового дохода, расхода, чистой прибыли и ее распределения с указанием размера дивидендов, то есть тех форм отчетности, которые публиковались в инициативном порядке в периодической печати с середины XIX века» [1, с. 13]. Исходя из этого, рост количества компаний, публиковавших свою отчетность, можно связать с действием норм Закона.

Однако публикация отчетов, которые можно условно отнести к «нефинансовым данным», не была обязательной. Вместе с тем, как показывает представленный график, мы можем видеть рост и числа таких необязательных публикаций в определенной пропорции с динамикой публикаций обязательного характера. Если в 1885 году в первом выпуске «Вестника финансов» с публикуемой отчетностью отчеты с необязательной информацией занимают около 33% от общего их

количества, то в 1900 году – это около 31%. При этом в абсолютном выражении количество публикуемых отчетов возрастает с 260 до 1191.

Сказанное приводит нас к выводу о возможности существования определенного соотношения между ценностью составления отчетности как инструмента информирования заинтересованных лиц о положении дел фирмы и ценностью ее наличия у компании как конкурентного преимущества, независимо от ее фактического содержания и потребности заинтересованных лиц в ее данных.

Выводы

Представленные в данной статье материалы не претендуют на завершённое исследование в области выявления закономерностей формирования и развития практики представления новых видов публичной корпоративной отчетности. Вместе с тем, на наш взгляд, содержащиеся в ней положения представляют собой свидетельства возможности и необходимости изучения процессов появления и распространения новых видов отчетности компаний в контексте общих тенденций поведения участников экономических отношений. Очевидно, что методология учета и отчетности, определяющая информационное наполнение новых видов отчетов фирм, представляет собой далеко не единственный фактор, обеспечивающий их распространение в хозяйственной практике.

Приобретение отдельными видами благ свойств конкурентных преимуществ в экономических отношениях вне абсолютной связи с их потребительскими характеристиками может быть свойственно и для отчетности фирм, практика предоставления которой может развиваться вне абсолютной зависимости от ее (отчетности) информационного наполнения.

По нашему мнению, изучение закономерностей практики представления компаниями отчетности, существующих вне непосредственной связи с методологией учета, может стать значимым направлением развития его теории. 📌

Библиографический список

1. Асташкина А.С. Отчетность компаний во второй половине XIX века в России: Автореф. дисс. канд. экон. наук. – СПб., 2016. – 23 с.
2. Автономов В.С. Экономика: учебник для 10, 11 кл. общеобразовательных организаций. Базовый уровень образования. – 17-е изд. – М.: ВИТА-ПРЕСС, 2015. – 240 с.
3. Веблен Т. Теория праздного класса. – М.: Книжный Дом «Либроком», 2010. – 368 с.
4. Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии. – М.; Л.: Государственное издательство (типография «Красный пролетарий»), 1927. – 170 с.

References

1. Astashkina A.S. *Otchetnost' kompaniy vo vtoroy polovine XIX veka v Rossii*. Avtoref. kand. ekon. nauk [Companies' Reporting in the Second Half of the XIX Century in Russia. Abstract of PhD econ. sci. diss.]. Saint-Petersburg, 2016. 23 p.
2. Avtonomov V.S. *Ekonomika. uchebnik dlya 10, 11 klassov* [Economics. Textbook for the Senior High School]. Moscow, VITA-PRESS Publ., 2015. 240 p.
3. Veblen T. *Teoriya prazdnogo klassa* [The Theory of the Leisure Class: An Economic Study of Institutions, 1899]. Moscow, Knizhny Dom «Librokom» Publ., 2010. 368 p.
4. Galagan A.M. *Schetovodstvo v ego istoricheskom razviii* [Historical Development of Accounting]. Moscow/Leningrad, Gosudarstvennoe izdatel'stvo (Krasny proletariy Publ.), 1927. 170 p.




5. Дюркгейм Э. Социология. Ее предмет, метод, предназначение. – М.: ТЕРРА – Книжный клуб, 2008. – 400 с.
6. Классика маркетинга. Сборник работ, оказавших наибольшее влияние на маркетинг. – СПб.: Питер, 2001. – 752 с.
7. Коллинз Р. Четыре социологических традиции. – М.: Издательский дом «Территория будущего», 2009. – 317 с.
8. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета. Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
9. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с.
10. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
11. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: Эксмо, 2009. – 960 с.
12. Тард Г. Законы подражания: пер. с фр. – М.: Академический проект, 2011. – 304 с.
13. Фрэнк Р. Дарвиновская экономика. Свобода, конкуренция и общее благо. – М.: Издательство института Гайдара, 2013. – 352 с.
14. Bass F.M. A New Product Growth For Model Consumer Durables // *Management Science*. – 1969, – Vol. 15. – Issue 5, P. 215–227.
15. Montiel I. Corporate Social Responsibility and Corporate Sustainability: Separate Pasts, Common Futures // *Organization & Environment*. – 2008. – Vol. 21. – № 21(3). – P. 245–269.
16. Tschopp D., Huefner R.J. Comparing the Evolution of CSR Reporting to that of Financial Reporting // *Journal of Business Ethics*. – 2015. – Vol. 127. – № 3. – P. 565–577. doi:10.1007/s10551-014-2054-6.
5. Durkheim E. *Sotsiologiya. Ee predmet, metod, prednaznachenie* [Sociology: Its Subject, Method, Purpose]. Moscow, TERRA – Knizhny klub Publ., 2008. 400 p.
6. *Klassika marketinga. Sbornik rabot, okazavshih naibol'shee vliyaniye na marketing* [Classic Marketing. Collection of papers that have had the greatest impact on marketing]. – Saint-Petersburg, Piter Publ., 2001. 752 p.
7. Collins R. *Chetyre sotsiologicheskikh traditsii* [Four Sociological Traditions]. Moscow, Izdatel'skiy dom «Territoriya budushchego» Publ., 2009. 317 p.
8. Mathwes M.R., Perera M.H.B. *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory & Development]. Moscow, YUNITI Publ., 1999. 663 p.
9. Mueller G., Gernon H., Meek G. *Uchet: mezhdunarodnaya perspektiva* [Accounting: An International Perspective]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1996. 136 p.
10. Pacioli L. *Traktat o schetah i zapisyah* [Treatise on the Accounts and Records]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2001. 368 p.
11. Smith A. *Issledovanie o prirode i prichinah bogatstva narodov* [An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations]. Moscow, Eksmo Publ., 2009. 960 p.
12. Tarde G. *Zakony podrazhaniya* [Les lois de l'imitation]. Moscow, Akademicheskij proekt, 2011. 304 p.
13. Frank R. *Darvinovskaya ehkonomika. Svoboda, konkurenciya i obshhee blago* [The Darwin Economy: Liberty, Competition, and the Common Good]. Moscow, Izdatel'stvo instituta Gaydara Publ., 2013. 352 p.
14. Bass F.M. A New Product Growth For Model Consumer Durables. *Management Science*, 1969, Vol. 15, Issue 5, pp. 215–227 (in Eng.).
15. Montiel I. Corporate Social Responsibility and Corporate Sustainability: Separate Pasts, Common Futures. *Organization & Environment*, 2008, Vol. 21, no. 3, pp. 245–269 (in Eng.).
16. Tschopp D., Huefner R.J. Comparing the Evolution of CSR Reporting to that of Financial Reporting. *Journal of Business Ethics*, 2015, Vol. 127, no. 3, pp. 565–577. doi:10.1007/s10551-014-2054-6 (in Eng.).


ВСЕРОССИЙСКИЙ КОНКУРС НА ЗВАНИЕ «ЛУЧШИЙ БУХГАЛТЕР РОССИИ – 2017»


12 СЕНТЯБРЯ – 15 ОКТЯБРЯ

20 лет
ИПБ России

Будь профессионалом!

 Лучший бухгалтер
коммерческой организации

 Лучший бухгалтер организации
государственного сектора

 Лучший молодой бухгалтер



 тел. +7 (495) 720 54 55

 konkurs@ipbr.org

 www.ipbr.org



УДК 331.108

Основные направления политики формирования и развития кадрового потенциала бизнес-компании*

Main Trends in the Human Resources Development Policy

Институт экономики и антикризисного управления, Россия, Москва

Наталья Георгиевна Акулова

канд. экон. наук, профессор Департамента «Антикризисное управление и финансы»
e-mail: akulovang@mail.ru

Дмитрий Иванович Ряховский

докт. экон. наук, первый проректор.
Профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ
e-mail: umc331@mail.ru
117312, Россия, г. Москва, ул. Вавилова, д.53, корп.3.
Тел. +7 (495) 988-64-64.

Institute of Economics and crisis management, Russia, Moscow

Natalya Akulova

PhD in Economics, Professor of the Crisis Management and Finance Department
e-mail: akulovang@mail.ru

Dmitry Ryakhovsky

Doctor of Economics, First Vice-Rector.
Professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department in the Financial University under the Government of the Russian Federation
e-mail: umc331@mail.ru
53-3, Vavilova str., Moscow, Russia, 117312.
Phone +7 (495) 988-64-64.

Аннотация: в статье с позиции синтеза теоретических подходов и обобщения положительного опыта отечественных компаний к формированию и развитию их кадрового потенциала раскрыты основные принципы построения кадровой политики компании и ключевые элементы развития кадрового потенциала как важнейшего условия обеспечения устойчивого и эффективного функционирования компании.

Ключевые слова: кадровый потенциал; трудовые ресурсы; трудовой потенциал; кадровая политика.

Abstract: This article examines main principles of the human resources management and key elements of the human resources development as a key condition for sustainable and efficient performance of the company based on the fusion of theoretical approaches and best practices of domestic companies.

Keywords: human resources; workforce potential; labor potential; human resources management.

Конкурентоспособность бизнес-компании в сложных рыночных условиях во многом определяется соответствием профессионального уровня персонала компании всему спектру требований к их знаниям, умениям, квалификации, которые необходимы для того, чтобы он был способен выполнять возложенные на него обязанности. Под бизнес-компанией в настоящей статье понимается предприятие (фирма), которое создается предпринимателем с целью ведения определенного вида бизнеса по оказанию услуг или выпуску товаров.

Требуемый уровень компетентности персонала бизнес-компании зависит от функций, которые он выполняет. В этой связи возникает необходимость разграничения понятий «трудовые ресурсы», «трудовой потенциал» и «кадровый потенциал».

Трудовые ресурсы – это часть населения страны (региона) установленного законодательством возраста, обладающего рабочей силой и способного

к общественно полезной деятельности в различных сферах национальной экономики. К трудовым ресурсам относится население, занятое экономической деятельностью, а также способное трудиться, но не работающее по тем или иным причинам. В состав трудовых ресурсов включается трудоспособное население в трудоспособном возрасте (мужчины – 16–59 лет, женщины – 16–54 года) и работающие лица, находящиеся за пределами трудоспособного возраста (лица пенсионного возраста и подростки), иностранные трудовые мигранты [6, с. 107].

В свою очередь, рабочая сила – это лица в возрасте 15–72 лет, которые в рассматриваемый период считаются занятыми или безработными [6, с. 15].

* Статья подготовлена в рамках общеуниверситетской комплексной темы Финансового университета при Правительстве Российской Федерации «Устойчивое развитие России в условиях глобальных изменений».

Трудовой потенциал – возможности использования трудовых ресурсов, то есть совокупность качественных свойств, составляющих рабочую силу всех членов общества и их человеческого капитала с учетом постоянных инвестиций в него, проявляющихся в трудовой деятельности путем реализации имеющихся способностей с целью их эффективной деятельности.

Кадровый потенциал – это совокупность персонала конкретной бизнес-компании, его возможностей и способностей по достижению поставленных целей.

Следовательно, как комплексное понятие «кадровый потенциал» определяется обеспеченностью работниками, их профессиональной компетентностью и личными качествами, такими как здоровье, образование, способность к творчеству, нравственность, разностороннее развитие, деловая активность и др.

Из сущности понятий «трудовые ресурсы», «трудовой потенциал» и «кадровый потенциал» можно понять их соотношение: трудовые ресурсы представляют собой основу формирования кадрового потенциала, а трудовой потенциал выступает прежде всего качественной характеристикой включенных в бизнес-деятельность конкретной компании трудовых ресурсов.

Неуклонное развитие научно-технического прогресса, в том числе повышение уровня механизации, автоматизации и компьютеризации производства, рост уровня его энерговооруженности, развитие информационно-коммуникационных технологий, а также усложнение экономических отношений наряду с другими факторами неизбежно приводят к необходимости формирования кадрового потенциала компании, обеспечения его воспроизводства и стабильности. При этом формирование кадрового потенциала бизнес-компании представляет собой комплекс взаимосвязанных мероприятий, направленных на полное и своевременное обеспечение компании работниками требуемых специальностей и уровня квалификации, способных эффективно решать свои профессиональные задачи в соответствии с поставленными целями.

Деятельность органов управления бизнес-компаниями по отношению к ее кадровому потенциалу проявляется в кадровой политике. Кадровая политика

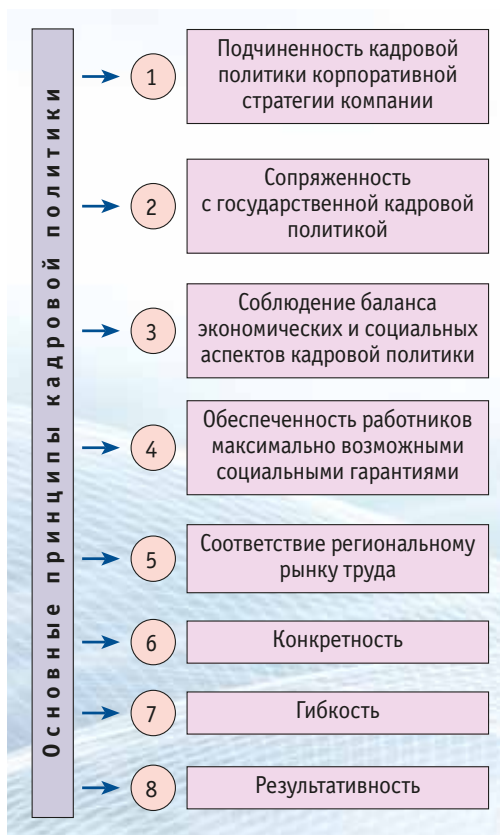


Рис. 1. Состав основных принципов построения кадровой политики бизнес-компании

компании представляет собой систему принципов, методов и кадровых технологий, направленных на формирование, сохранение и развитие кадрового потенциала в соответствии с целями компании.

Эффективность реализации кадровой политики компании обеспечивается соблюдением ряда принципов (требований), основные из которых представлены на рис. 1.

С учетом перечисленных принципов кадровая политика в области формирования, сохранения и развития кадрового потенциала бизнес-компании строится по основным блокам, представленным на рис. 2.

Планирование и реализация мероприятий по подбору и приему персонала

Кадровое планирование в области подбора и отбора персонала предполагает качественную и количественную характеристику потребности

в персонале.

Качественная характеристика потребности в кадрах определяется уровнем квалификационных требований, предъявляемых к персоналу, то есть профессией, специальностью и т.п., исходя из общей организационной структуры компании и структурных подразделений, системы разделения труда, отраженной в производственной нормативно-технической документации (технологических процессах), и требований к должностям, закрепленным в должностных инструкциях.

Количественная характеристика потребности в кадрах предусматривает расчет плановой численности и ее сопоставление с фактической обеспеченностью персоналом по категориям, профессиям, должностям. Важным условием объективной оценки плановой численности персонала является учет перспективы делового оборота компании, поскольку может наблюдаться рост деловой активности, когда необходимо привлекать новых работников, или, наоборот, спад деловой активности, когда возникает необходимость в сокращении работников при сохранении высококвалифицированных кадров.

При необходимости подбора персонала нужно понимать, что чаще всего под подбором персонала понимается поиск сотрудников, у которых квалификация, опыт, интеллектуальные, физические

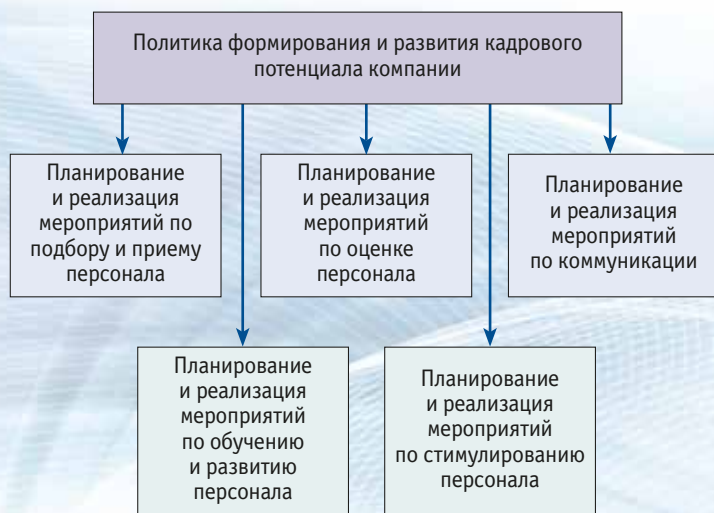


Рис. 2. Основные элементы политики формирования и развития кадрового потенциала компании

и психические характеристики, а также мотивы к трудовой деятельности наилучшим образом соответствуют содержанию выполняемой работы.

Основой для формирования кадрового потенциала компании являются природные свойства работника, его врожденные силы, характер, способности, а важнейшим источником формирования и развития кадрового потенциала являются знания, умения, навыки работников, то есть приобретенные способности и возможности.

Планирование мероприятий по поиску и найму персонала необходимо для минимизации риска ошибки, поскольку все недостатки потенциального кандидата на должность могут проявиться впоследствии, уже в период его работы в компании, провоцируя разрушение корпоративной культуры и принося прямые убытки от некачественной работы.

Планирование мероприятий по поиску и найму персонала включает разработку профиля вакантной должности (требования к личностным и деловым качествам работника, профессиональным навыкам; показатели результативности), формирование профессиональных тестов, разработку кейсов, подбор личностных тестов и тестов по определению способностей, уровня IQ. Вырабатывается стратегия кадрового набора, принимается решение, каким источникам при наборе персонала – внутренним или внешним – необходимо уделять большее внимание.

Как правило, на имеющуюся в наличии вакансию сначала объявляется внутренний набор, а в случае отсутствия кандидатов или отрицательного результата интервью с внутренними кандидатами объявляется внешний конкурс. Основными методами внешнего поиска являются:

- с помощью знакомых;
- с помощью сотрудников компании;

- с помощью объявлений о вакансиях в печатных средствах массовой информации (СМИ);
- с помощью информации, размещенной на веб-сайте компании;
- с помощью агентств по подбору персонала;
- с помощью государственной службы занятости;
- с помощью интернета.

В рамках внешнего подбора подбор и прием персонала осуществляется в несколько этапов:

- этап 1 – сбор резюме и проведение первичного отбора кандидатов по резюме;
- этап 2 – long-list кандидатов (выявление потенциальных кандидатов) и организация интервью ответственного работника по подбору персонала с кандидатами;
- этап 3 – short-list кандидатов (подготовка списка кандидатов, рекомендованных для прохождения интервью) и коллегиальное принятие решения по кандидатам;
- этап 4 – оформление подтверждения на трудоустройство, проверка данных в службе безопасности, оформление на работу.

Планирование и реализация мероприятий по обучению и развитию персонала

Профессиональное развитие представляет собой процесс подготовки сотрудника к выполнению новых производственных функций, занятию новых должностей. При этом компания затрачивает на профессиональное развитие значительные средства, которые являются капиталовложением компании в развитие своих сотрудников, от которых она ожидает отдачи в виде повышения производительности труда, увеличения вклада каждого сотрудника в достижении поставленных целей. Вместе с тем профессиональное развитие оказывает положительное влияние и на самих работников компании: повышая квалификацию и приобретая навыки и знания, они становятся более конкурентоспособными на рынке труда и получают дополнительные возможности для профессионального роста как внутри своей компании, так и вне ее.

Важнейшим инструментом развития кадрового потенциала является профессиональное обучение, под которым понимается процесс непосредственной передачи новых профессиональных навыков или знаний сотрудникам компании в рамках трех стадий:

- подготовка;
- переподготовка;
- повышение квалификации кадров.

Необходимость непрерывного профессионального обучения персонала компании продиктована

требованиями к обеспечению, во-первых, соответствующего уровня квалификации работника, во-вторых, условий для обеспечения мобильности работника как фактора его более эффективно-го использования, в-третьих, возможности для ротации кадров, обеспечивающей работникам соответствующую мотивацию и повышение удовлетворенности трудом.

Подготовка персонала представляет собой процесс приобретения работниками теоретических знаний и практических навыков в объеме требований квалификационной характеристики начального уровня квалификации.

Переподготовка персонала означает обучение квалифицированных работников с целью изменения их профессионального профиля для достижения соответствия квалификации кадров требованиям. Профессиональная подготовка и переподготовка может осуществляться как в специализированных образовательных организациях, так и в самой компании.

Повышение квалификации персонала – это процесс совершенствования теоретических знаний и практических навыков с целью повышения профессионального мастерства работников, освоения передовой техники и технологии, ориентации труда, производства и управления.

Система повышения квалификации персонала бизнес-компании, являясь формой организованного обучения, ограниченного временными рамками, оказывают положительное влияние на обновление знаний и профессиональных умений, что особенно важно в условиях современного информационного взрыва, характерными чертами которого являются быстрое старение знаний, интенсивное зарождение новой информации.

Многие отечественные компании создают свои корпоративные программы повышения квалификации персонала, преимуществом которых является их ориентация на конкретные стратегические цели с учетом проблем кадрового потенциала компании и необходимого вектора их развития.

Современная практика деятельности крупных компаний показывает, что повышение квалификации стало необходимым условием развития их персонала и может осуществляться в различных организационных формах:

- создание совместных с образовательными организациями учебных центров и корпоративных университетов (например, АО «Руснефть»);
- создание собственных корпоративных университетов (например, АО «Русал», АО «Северсталь»);
- создание электронных университетов (например, ОАО «Вымпелком»).

Таким образом, формирование корпоративных систем повышения квалификации кадров в современных условиях является объективно обусловленной необходимостью для российских компаний, которые начинают рассматривать их как важнейшие инструменты реализации кадровой

политики в части профессионального развития персонала.

Планирование и реализация мероприятий по оценке персонала

Оценка персонала – это кадровая технология, содержанием которой является познание и сравнение выделенных предметов оценки или характеристик (качеств) работника с заранее установленными критериями и их показателями, причем как потенциальных кандидатов на занятие вакантных должностей, так и уже работающего персонала.

На этой основе руководитель делает вывод о профессиональной пригодности кандидатов на должность, об уровне эффективности и результативности труда работника за определенный временной период (полгода, год), и в соответствии с этим принимает решение о позитивном или негативном стимулировании труда и дальнейшем служебно-квалификационном продвижении работника.

Оценка производится:

- при найме на работу в компанию;
- при назначении на должность;
- по окончании испытательного срока;
- при проведении периодической оценки (аттестация, экзамен и др.);
- при формировании резерва;
- при назначении на должность из резерва;
- при сокращении штата;
- при премировании сотрудников.

Для обеспечения объективной, надежной оценки персонала в бизнес-компаниях используются различные формы оценивания, среди которых наиболее популярными являются:

- оценочное собеседование в свободной форме или по заранее составленной схеме;
- обсуждение результатов и планов оцениваемого;
- наблюдение за оцениваемым работником в рабочей или неформальной обстановке;
- тестирование – определение знаний, умений, навыков, психологических особенностей личности на основе тестов с последующей их расшифровкой с помощью ключей;
- биографический метод – анализ кадровых данных, листка по учету кадров, автобиографии, документов об образовании, характеристик, экспертные оценки – формирование группы экспертов и их оценки личности или результатов деятельности работника;
- деловая игра – разыгрывание ситуации по заранее разработанному сценарию, имитирующему служебную деятельность и требующему принятия решений на основе имеющейся в распоряжении компании информации;
- оценка достигнутых результатов – элемент метода управления по целям;



• экзамен – контроль профессиональных знаний и умений, предусматривающий предварительную подготовку оцениваемого по кругу проблем и выступление перед экзаменационной комиссией.

Уровень соответствия компетенций работника предъявляемым требованиям может быть оценен различными методами, например:

- методом свободных оценок, когда эксперт выставляет баллы по заданной шкале каждому оцениваемому работнику;
- путем ранжирования, то есть расстановкой работников в определенной последовательности в соответствии со степенью проявления требуемых качеств;
- с помощью составления графического профиля (профессиограммы) в виде наглядного представления величины оцениваемых качеств;
- методом заданной балльной оценки, когда присваивается заранее заданное число баллов определенному результату в работе или иные достижения (или упущения) в ходе работы;
- способом матрицы парных сравнений, при котором все работники оцениваются попарно, затем подсчитывается число раз, когда работник был лучшим в паре, и так по каждому оцениваемому параметру, в результате чего составляется рейтинг.

Планирование и реализация мероприятий по стимулированию персонала

Мероприятия по стимулированию работников компании должны быть направлены на приведение в соответствие системы стимулов к системе мотивов, лежащих в основе формирования трудового поведения работников компании. При этом должно учитываться соблюдение баланса интересов работников в удовлетворении своих потребностей (материальных, социальных и духовных) и работодателя в повышении производительности труда персонала и повышении эффективности бизнес-деятельности.

При этом планирование мероприятий по стимулированию работников бизнес-компании должно исходить из принципов, применяемых в рыночной экономике:

- справедливости – соответствие вознаграждения трудовому вкладу работника компании;
- комплексности – оптимальное сочетание материальных и нематериальных видов стимулирования;
- консолидации – соблюдение баланса интересов работника и работодателя, в частности, создание эффективной системы материального стимулирования труда, способствующей уменьшению текучести кадров и не оказывающей существенного влияния на уровень себестоимости товаров (работ, услуг) [5];
- дифференциации – разделение многообразия стимулов применительно к отдельным работникам

в зависимости от их восприятия различных видов стимулирования;

- открытости – информированность работника об оценке его труда.

Планирование мероприятий по стимулированию работников бизнес-компании целесообразно осуществлять в следующей последовательности:

- 1) анализ действующей системы стимулирования персонала в компании;
- 2) исследование внешних и внутренних факторов, влияющих на формирование системы стимулирования персонала компании;
- 3) выявление недостатков уже сформированной системы стимулирования труда;
- 4) обоснование стратегических целей системы стимулирования персонала компании во взаимосвязи с выбранной корпоративной стратегией;
- 5) формирование форм и видов стимулирования;
- 6) планирование средств на стимулирование труда работников в разрезе двух источников формирования этих средств – затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и чистой прибыли.

Система мероприятий по стимулированию персонала должна учитывать удовлетворение потребностей в рамках циклической концепции трудовой мотивации и в целом может включать сочетание следующих групп мероприятий.

1. Мероприятия по материальному стимулированию, включающие меры по совершенствованию нормирования, тарифной системы заработной платы, построение системы дополнительного стимулирования отдельных аспектов трудовой активности работников, разработке формы участия персонала в прибылях и капитале бизнес-компании.
2. Мероприятия по обеспечению комфортных условий труда, которое предусматривает осуществление мероприятий по охране труда и безопасности персонала, соблюдение требований психофизиологии труда, эргономики рабочих мест, эстетики, рациональной организации труда и рабочего места каждого работника, оптимальный распорядок работы персонала.
3. Мероприятия по социальному развитию персонала предусматривают проведение социально-культурных и спортивных мероприятий, различные виды страхования персонала, организацию медицинского обслуживания, реализацию программ обеспечения жильем, организацию общественного питания, выделение средств на программы, связанные с воспитанием и обучением детей.
4. Мероприятия по совершенствованию корпоративной культуры компании, например, совершенствование управления производственными конфликтами и стрессами, соблюдение этических норм взаимоотношений, анализ писем и жалоб персонала, создание эффективной системы коммуникации и др.

Данное направление актуализируется в условиях развития кризисных явлений в российской экономике, когда резко возрастает число нарушений прав работников со стороны работодателей, стремящихся сократить затраты на ведение бизнеса за счет сокращения издержек на персонал, а следовательно, за счет снижения уровня правовых гарантий работникам, состоящим с ними в трудовых отношениях [1].

Так, по данным судебной статистики, если в 2014 году рассмотрено с вынесением решений по трудовым спорам о восстановлении на работу 14257 дел, а об оплате труда – 446860 дел, то в 2016 году – соответственно 15382 дела и 500466 дел. Одной из причин массового обращения работников в суды общей юрисдикции является низкий уровень эффективности механизмов внутрикорпоративного разрешения трудовых споров.

Поэтому разработанная и реализованная система мероприятий по повышению корпоративной культуры бизнес-компании позволит усовершенствовать мотивационный механизм трудовой активности в компании и повысить эффективность использования кадрового потенциала.

Планирование и реализация мероприятий по коммуникации

Эффективное управление коммуникациями в современных условиях становится одной из важнейших составляющих управления кадровым потенциалом и компании в целом, особенно при наличии сложной многоуровневой структуры управления компанией. Коммуникация трактуется специалистами как деятельность, осуществляемая в определенном контексте, предполагающая прямые и обратные связи (горизонтальные и вертикальные) и имеющие этическое измерение.

Коммуникация включает в себя и предмет коммуникации (информацию), и процесс коммуникации (передачу информации и качество этой передачи) и выполняет следующие основные функции в компании:

- информативная (передача информации истинной и искаженной);
- побудительная (влияние на поведение и действия путем использования различных форм воздействия);
- организующая (организация взаимодействия между членами коллектива или элементами компании и среды);
- перцептивная (установление взаимопонимания между субъектами коммуникации).

Поскольку коммуникация является процессом взаимодействия, в ходе которого происходит передача или обмен информацией, этот процесс

определяется составом органов управления и должностей, распределением между ними полномочий и ответственности, целями бизнес-деятельности, его спецификой и средой функционирования. При этом средства коммуникации могут быть как формальными (приказы, календарные графики, распоряжения, планы, инструкции, совещания, конференции и т.д.), так и неформальными (корпоративные праздники, конкурсы и т.д.).

Неэффективная система коммуникаций в компании приводит к серьезным проблемам, которые проявляются:

- в увеличении длительности производственного и управленческого циклов;
- росте затрат времени на решение любого вопроса;
- наличии дублирования и избыточности информации;
- сопротивлении персонала внедрению прогрессивных информационно-коммуникационных технологий;
- искажении информации при ее передаче;
- недостатках в работе сектора делопроизводства;
- нехватке рабочего времени;
- информационной перегрузке руководителей;
- неудовлетворенности работников степенью взаимодействия друг с другом;
- снижении доверия к руководству компании;
- возникновении конфликтов и недоразумений, неполном использовании кадрового потенциала.

С другой стороны, планомерно настроенные внутренние коммуникации улучшают процесс управления в компании, а следовательно, уменьшают затраты времени на принятие и реализацию управленческих решений, смягчают сопротивление изменениям со стороны персонала.

Основными мероприятиями, направленными на решение проблем в области коммуникаций в бизнес-компании должны стать:

- 1) внедрение современных эффективных информационно-коммуникационных технологий;
- 2) совершенствование делопроизводства;
- 3) регулирование информационных потоков с помощью создания банка информационных данных;
- 4) совершенствование документооборота путем создания системы автоматизации документооборота;
- 5) контроль за процессом обмена информацией и информационными каналами;
- 6) рациональное распределение функциональных обязанностей среди подразделений и служб компании;
- 7) формирование, поддержание и укрепление корпоративной культуры;
- 8) создание интранет-портала (от англ. Intranet, также употребляется термин интрасеть), при помощи которого осуществляется процесс управления внутренними коммуникациями;
- 9) создание информационного стенда с внутрикорпоративным печатным изданием, которое обновляется ежемесячно;

¹Источник: Официальный сайт Судебного департамента при Верховном суде Российской Федерации – <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=3383>, <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=3694>.




- 10) создание и рассылка внутрикорпоративного бюллетеня;
- 11) проведение внутрикорпоративных событийных мероприятий;
- 12) налаживание горизонтальной коммуникации между сотрудниками через интранет-портал и/или через корпоративные печатные (или электронные) издания.

С созданием качественной системы коммуникаций компания получает единые стандарты, единые подходы в работе, единое коммуникационное пространство, создается система корпоративных ценностей, высокая скоординированность действий персонала и скорость решения общих задач.

Успешное управление кадровым потенциалом в компании зависит от адаптации бизнеса

к внешним условиям и эффективности управления внутренними факторами. Так, в условиях кризиса управление персоналом значительно осложняется не только профессиональными и финансовыми проблемами, но и социально-психологическими. Основными мероприятиями кадровой политики предприятия в этом случае являются:

- сокращение кадров и привлечение новых сотрудников для решения антикризисных задач;
- переквалификация персонала, способного к обучению, в связи с использованием новых программ и технологий;
- разработка системы гарантий (социальных, правовых);
- организация трудоустройства работников при перепрофилировании производства и др. 

Библиографический список

1. Акулов А.Я., Соколова Е.Н. Особенности и актуальные проблемы решения трудовых споров в России // Управление экономическими системами. 11.05.15. URL: <http://uecs.ru/logistika/item/3497-2015-05-11-09-02-15> (дата обращения: 01.02.2017).
2. Бабанов А.В. Роль профсоюзного движения в антикризисном управлении // Проблемы антикризисного управления и экономического регулирования (ПАУЭР-2015): материалы межд. науч.-практ. конф. (Новосибирск, 20-21 окт. 2015 г.). – Новосибирск, 2016. – С. 14-19.
3. Кибанов А.Я. Управление персоналом организации. Актуальные технологии. – М.: КноРус, 2015. – 368 с.
4. Маслова В.М. Управление персоналом: учебник и практикум. – М.: Юрайт, 2016. – 492 с.
5. Ряховский Д.И. Совершенствование механизма управления фондом оплаты труда на предприятиях малого и среднего бизнеса // Государственное управление. Электронный вестник. URL: http://e-journal.spa.msu.ru/uploads/vestnik/2014/vipusk__42._fevral_2014_g._ekonomicheskie_voprosi_upravlenija/ryakhovsky.pdf (дата обращения: 01.02.2017).
6. Труд и занятость в России – 2015: стат. сб. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gks.ru/bgd/regl/b15_36/Main.htm (дата обращения: 01.02.2017).

References

1. Akulov A. Ya, Sokolova E. N. Features and Actual Problems of Labor Disputes in Russia. *Management of Economic Systems*, 2015, no. 5 (in Russ.) Available at: <http://uecs.ru/logistika/item/3497-2015-05-11-09-02-15> (accessed 01/02/2007).
2. Babanov A. V. [Role of the Labor Movement in Crisis Management]. *Problemy antikrizisnogo upravleniya i ekonomicheskogo regulirovaniya (PAUER-2015): materialy mezhd. nauch.-prakt. konf.* [Crisis Management and Economic Regulation (POWER-2015): proc. of the int. sci.-pract. conf.]. Novosibirsk, 2016, pp. 14-19 (in Russ.).
3. Kibanov A. Ya. *Upravlenie personalom organizatsii. Aktual'nye tehnologii* [Human Resources Management in the Company. Current Technologies]. Moscow, KnoRus Publ., 2015. 368 p.
4. Maslova V.M. *Upravlenie personalom* [Human Resources Management]. Moscow, Yurayt Publ., 2016. 492 p.
5. Ryakhovsky D.I. Improvement of a Mechanism of Managing a Payment Fund at the Enterprises of Small and Midsize Businesses. *Gosudarstvennoe upravlenie. Elektronny vestnik*, 2014, no. 1(42) (in Russ). Available at: http://e-journal.spa.msu.ru/uploads/vestnik/2014/vipusk__42._fevral_2014_g._ekonomicheskie_voprosi_upravlenija/ryakhovsky.pdf (accessed 01.02.2017).
6. Trud i zanyatost' v Rossii – 2015 [Labor and Employment in Russia – 2015]. Available at: http://www.gks.ru/bgd/regl/b15_36/Main.htm (in Russ.).

20 лет
ИПБ России

МАСШТАБНАЯ ПРОГРАММА ПО ПОВЫШЕНИЮ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО УРОВНЯ БУХГАЛТЕРОВ

МОСКВА

КАЗАНЬ

ЯЛТА

СВЕТЛОГОРСК

ЕРЕВАН

САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

**ПЕТРОПАВЛОВСК-
КАМЧАТСКИЙ**

